МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Н.А. Остап'юк

Розвиток теорії та методології облікового відображення інфляційних процесів

Монографія

ЖДТУ
2012

ББК 65.052:65.262.6
УДК 657:657.1:336.748.12
О 76

Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного технологічного університету
(протокол № 11 від 29.06.2011 р.)

Рецензенти:

д.е.н., доц. М.Д. Корінько
завідувач кафедри аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України

д.е.н., доц. О.В. Кантаєва
завідувач кафедри економіки, обліку і аудиту Севастопольського інституту банківської справи Української академії банківської справи Національного банку України

к.е.н., проф. П.О. Куцик
перший проректор Львівської комерційної академії

Остап'юк Н.А.

О 76 Розвиток теорії та методології облікового відображення інфляційних процесів : монографія / Н.А. Остап'юк. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 348 с.

ISBN 978-966-683-332-0

Монографію присвячено розробці теорії та методології бухгалтерського обліку наслідків зміни вартості грошової одиниці в економіці з метою побудови єдиного економічного інформаційного простору для управління господарською діяльністю як на рівні держави, так і окремого підприємства. Окрему увагу приділено питанням відповідності теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку сучасному рівню розвитку економічних відносин. Розроблено методологію бухгалтерського обліку інфляційних процесів за напрямами їх впливу на майно, зобов'язання та капітал підприємства. Окреслено напрями розвитку нормативного забезпечення з метою побудови єдиної системи облікового відображення наслідків інфляції в господарській діяльності.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі.

УДК 657:657.1:336.748.12
ББК 65.052:65.262.6

ISBN 978-966-683-332-0

© Н.А. Остап'юк, 2012

Наукове видання

ОСТАП'ЮК Наталія Анатоліївна

Розвиток теорії та методології облікового відображення інфляційних процесів

МОНОГРАФІЯ

Науковий редактор: *д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець*
Технічний редактор: *А.П. Малюга*
Коректор: *С.В. Поліщук*
Художник обкладинки: *В.В. Свіцельська*

Підп. до друку 02.02.2012 р. Папір офс. Формат 60х84 1/16.
Гарнітура Times. Ум. друк. арк. 22,23.
Тираж 300 пр. Зам. № 10.

Видавець і виготовлювач
Житомирський державний технологічний університет
вул. Черняховського, 103, Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів
видавничої справи ЖТ № 08 від 26.03.2004 р.

ЗМІСТ

Передмова..... 4
РОЗДІЛ 1. ІНФЛЯЦІЙНІ ПРОЦЕСИ: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ВПЛИВ НА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК..... 10
1.1. Інфляція та її вплив на процес господарювання: макроекономічний вимір..... 11
1.2. Трансформація майнового стану підприємства під впливом інфляційних процесів..... 51
1.3. Розвиток процедур бухгалтерського обліку в умовах інфляції..... 69
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНФЛЯЦІЇ..... 85
2.1. Розвиток принципів бухгалтерського обліку: вплив інфляційних процесів..... 86
2.2. Методологія бухгалтерського обліку: наслідки дії змін вартості активів..... 107
2.3. Методики коригування даних бухгалтерського обліку в умовах інфляційних процесів..... 127
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЗМІНИ ВАРТОСТІ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ..... 143
3.1. Процедури облікового відображення наслідків інфляційних процесів: досвід країн світу..... 144
3.2. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку впливу інфляції в Україні..... 164
3.3. Облікова політика як інструмент забезпечення бухгалтерського відображення впливу інфляції на господарську діяльність..... 189
РОЗДІЛ 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ ІНФЛЯЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ..... 201
4.1. Бухгалтерський облік активів в умовах інфляції..... 202
4.2. Облікове відображення пасивів під впливом інфляційних процесів..... 221
4.3. Вплив інфляції на податкові розрахунки: облікове забезпечення... 237
Висновки..... 253
Додатки..... 257
Видання житомирської наукової бухгалтерської школи..... 338
Про автора..... 347

ПЕРЕДМОВА

Невід'ємною складовою розвитку економічних відносин є зміна рівня вартості складових капіталу. Підвищення або зниження цін в економіці можуть бути цілком обгрунтованими й зумовлюватися підвишенням якості засобів і предметів праці, трудових ресурсів, що залучаються до процесу господарювання. Однак масштаби розвитку економіки, особливості постіндустріального суспільства та постійне ускладнення суспільних відносин призводить до порушення рівноваги на макроекономічному рівні. Одним з найсуттєвіших чинників і водночас проявів економічної нестабільності є інфляція. Вона обумовлює неточність та необ'єктивність облікової оцінки господарських засобів, внутрішніх і зовнішніх джерел їх формування. Відповідно, завданням, яке висувається управлінським персоналом перед системою бухгалтерського обліку, стає підготовка інформації про величину та причини зміни оцінок з метою прийняття ефективних рішень в період нестабільності умов господарювання.

Проблема забезпечення ефективності господарювання та захисту інтересів власників нині вимагає використання ресурсів системи бухгалтерського обліку. Це сприятиме подоланню недієздатності ряду економічних теорій, розроблених для врегулювання механізму економічної взаємодії на державному рівні, що впливає на діяльність суб'єктів господарювання.

Розвиток економік країн світу супроводжувався неодноразовими спалахами інфляційного зростання цін (Німеччина 1930-х рр., США та країни Західної Європи – кінець 1970-х рр., країни колишнього СРСР – початок 1990-х рр.). Незважаючи на існуючий нині арсенал інструментів державного регулювання економіки, інфляція залишається явищем, наявність якого примушує суб'єктів господарювання та уряди враховувати її існування та ймовірність відхилень при складанні планів і прийнятті управлінських рішень. Так, 2011 р. відзначився підвищенням рівня інфляції у II кв. (6,8 % у країнах, що розвиваються, і 4,4 % в цілому у світі), причому Міжнародний валютний фонд прогнозував прискорення інфляції, однак, темпи інфляції перевищили всі очікування[1]. Безумовно, у більшості випадків рівень не критичний, але в поєднанні з іншими параметрами функціонування економіки, як правило, спричиняє певні втрати.

[1] Лапко О. Прискорення інфляції як виклик стабільному розвитку світової економіки // Вісник НБУ. – 2011. – № 11. – С. 59-63. – С. 59.

Проблемі регулювання та подолання інфляційних процесів присвячено ряд досліджень в сфері економічної теорії, розроблено комплексні механізми таргетування. Зокрема, у 2011 р. за досягнення у побудові механізмів макроекономічного регулювання, в тому числі й впливу на інфляцію, Нобелівську премію отримали вчені з США – професор Нью-Йоркського університету Т. Сарджент і професор Прінстонського університету К. Сімс – за "емпіричні дослідження причини наслідкових зв'язків в макроекономіці[2]". У 1976 за працю "Інфляція та безробіття", яка містила ряд положень щодо управління інфляційними процесами, Нобелівською премією був нагороджений М. Фрідмен. Проте досвід антикризового управління останніх років показав, що утримання інфляції на мінімальному рівні призводить до неможливості здійснювати гнучку макроекономічну політику. Вказані праці презентували розробки в галузі економічної теорії та містили рекомендації щодо макроекономічного впливу на процеси розвитку інфляції.

Проблема зростання цін в Україні також далека від вирішення. За офіційними даними, рівень інфляції у 2011 р. в нашій країні склав 4,6 %[3]. При цьому утримання купівельної спроможності гривні нині відбувається штучно, за рахунок використання золото-валютного резерву НБУ. Фахівці порахували, що за 2011 р. резерв використано більше, ніж на $ 6,410 млрд[4]. Одночасно дедалі частіше вказується на те, що реальне зростання цін в Україні щонайменше вдвічі вище, ніж оприлюднено державними органами влади[5], а методика обчислення індексу інфляції не відображає реальний стан економіки. Тобто можливість впливу на макроекономічні процеси знижена за рахунок приблизності інформації. Такий стан ускладнює управління процесом господарювання, оскільки показники інфляції повинні враховуватися при обчисленні ряду показників результативності діяльності підприємства.

---

2 Нобелевскую премию по экономике получили американцы за расчеты 30-летней давности [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **http://fed.sibnovosti.ru/articles/167292-nobelevskuyu-premiyu-po-ekonomike-poluchili-amerikantsy-za-raschety-30-letney-davnosti**.

[3] Порошенко: За низьку інфляцію слід дякувати не уряду, а селянам і рекордному врожаю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: // news.dt.ua/ECONOMICS/poroshenko_za_nizku_inflyatsiyu_u_2011_rotsi_slid_dyakuvati_ne_uryadu,_a_selyanam_i_rekordnomu_vrozh-95901.html.

[4] Кабмин готовится к гиперинфляции в 2013 году? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://news.finance.ua/ru/~/1/0/all/2012/02/26/270815.

[5] Руденко В. Повна залежність // Контракти. – № 51-52. – 2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.kontrakty.ua/gc/2011/51-52/6-polnaya-zavisimost.html?lang=ua

Прийняття управлінських рішень суб'єктами господарювання під час активізації інфляційних процесів ускладнюється інформацією, яка формується відповідно до класичних правил ведення бухгалтерського обліку. Традиції облікового відображення майна та джерел його формування на основі застосування принципу історичної (фактичної) собівартості призводить до того, що в умовах зростання цін сформована в попередніх періодах облікова оцінка не відповідає ринковому рівню, внаслідок чого показники облікових регістрів та бухгалтерської звітності не є об'єктивними. Прийняті правила переоцінки лише частково вирішують вказану проблему.

Таким чином, на сучасному етапі розвитку облікового забезпечення процесу господарювання існує дві основні проблеми. По-перше, несистемне відображення динаміки цін в бухгалтерському обліку. По-друге, невирішеним питанням є неточність оцінки рівня інфляційних процесів, якщо вони враховані. Внаслідок цього, вся інформація про фінансовий стан підприємств не може використовуватися для обґрунтування інвестиційних рішень, і, очевидно, саме це стало однією з вагомих причин активізації промислового шпигунства та розвитку агенцій фінансового аналізу. В умовах існування інфляції або зворотного процесу, бухгалтерський облік не виконує поставлених перед ним користувачами завдань. Майно та зобов'язання підприємства, набуті в різних періодах з різною купівельною спроможністю грошової одиниці, яка є базою для оцінки майна підприємства, узагальнюється в єдиному балансі з різними підходами щодо перерахунку на рівень інфляції. У результаті застосування такої методики ведення бухгалтерського обліку неможливо отримати повну, об'єктивну та релевантну інформацію про стан і результати діяльності суб'єкта господарювання. Спроба вирішення вказаної проблеми робилася неодноразово протягом попередніх кількох десятиліть, проте, неналежний рівень розвитку технічного забезпечення ведення бухгалтерського обліку обумовив вирішення окремих аспектів даної проблеми: або лише впливу на показники фінансового стану в частині перерахунку бухгалтерської звітності, або побудову відокремлених методик переоцінки без системного вирішення даного проблемного питання.

Інфляція є складним соціально-політичним явищем, негативні наслідки якого можна подолати за рахунок спільного впливу як на державному рівні, так і рівні підприємства. Тобто цілком обґрунтованим є відображення впливу інфляції в бухгалтерському обліку, що забезпечить системне отримання актуальної інформації про майновий стан і результати діяльності підприємства, її узагальнення на галузевому та державному рівнях. Крім того, документально підтверджені записи про зміни рівня цін на товари (роботи, послуги) суб'єктів господарювання можуть стати одним із варіантів вирішення проблеми достовірності оцінки рівня інфляції в країні.

Головною проблемою, вирішенню якої присвячена монографія, є врахування в бухгалтерському обліку наслідків інфляційних процесів з метою забезпечення достовірною, об'єктивною та релевантною інформацією управління процесом господарювання.

Проблеми відображення в бухгалтерському обліку впливу і наслідків інфляційних процесів стали предметом наукових дискусій в нашій країні та на світовому рівні, однак, однозначного вирішення так і не отримали, оскільки обговоренню вказаних питань характерна періодичність і активізація лише в періоди підвищення інфляції.

Особливості прояву інфляції як економічного явища, її причини та наслідки з точки зору економічної теорії розкрили у своїх роботах вчені Західної Європи, Північної та Південної Америки А. Бізон, Дж. І. Булоу, Е. Бужим, А. Ванолі, М.А. Васарелі, Д. Гейл, К. Л'ю, Р. Менделл, Г. Мюрдаль, Дж. Міррліс, К. Томас, М. Фрідмен, Ф.А. фон Хайек, Дж. Хікс, К. Шіма, Дж. Б. Шовен, Д.К. Янг.

Вирішенню питань бухгалтерського обліку динаміки цін в економіці присвячені рекомендаційні документи Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAC), Ради зі стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standarts Board, FASB), Міжнародного комітету з інтерпретації фінансової звітності (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC), Міжнародного валютного фонду, відповідних органів Європейського союзу, Асоціації дипломованих присяжних бухгалтерів (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA), ряду міжнародних консалтингових корпорацій.

Дослідженням проблем бухгалтерського обліку в умовах інфляції займалися вітчизняні та зарубіжні вчені: С.І. Адаменкова, Дж.У. Бартлі, К.М. Бодмен, Б.І. Валуєв, М.Ф. Ван Бреда, Ф. Вебстер, І.В. Ганина, А.К. Гоголев, О.Ф. Грейвз, Р. Дженінгс, П.Й. Девіс-Фрайді, Е.Н. Домбровська, Д.А. Євдоцький, В.М. Євсеєв, О.В. Єфімова, Р.Г. Каспіна, Г.Г. Кірейцев, Є.В Коваленко, В.В. Ковальов, І.С. Коропецький, Р.М. Коршикова, Г.А. Краюхіна, Т. Лімперг, А.С. Логінов, М.Р. Лучко, Г. Люцель, М.В. Мазур, Л.В. Масич, Г. Матурана, О. Мельник, Д. Міддлтон, М.В. Новікова, У.С. Норбі, М.Я. Остап'юк, В.Ф. Палій, В.М. Пархоменко, С. Петков, Н.А. Прокоф'єва, Х.М. Рівера, У.Ю. Рощектаєва, Р. Свіней, В. Сердюк, А.Б. Сич, Н.В. Соколов, К.П. Стікні, Е.С. Хендріксен, І.Ф. Шер, Е. Шмаленбах, Ф. Шмідт, Р. Чамберс, М. Шеремет, І. Ярощук та ін. Значення проведених досліджень важко переоцінити: у працях розкрито питання відображення інфляційного впливу в бухгалтерському обліку, види інфляції, методики переоцінки вартості майна та величини зобов'язань з кореспонденціями рахунків бухгалтерського обліку, порядку перерахунку звітних показників.

Разом з тим, у теорії та практиці бухгалтерського обліку нині залишаються невирішеними ряд проблем:

1) ідентифікація видів зміни рівня цін в економіці, які впливають на діяльність підприємств і наслідки існування яких підлягають відображенню в бухгалтерському обліку підприємства з метою побудови єдиного інформаційного простору на макрорівні;

2) виявлення тенденцій розвитку досліджень проблем бухгалтерського обліку інфляційного впливу та наявності невирішених питань у напрацюваннях попередників з метою подальшого розвитку їх досліджень;

3) необхідність розвитку теорії бухгалтерського обліку для забезпечення повного та достовірного відображення змін показників діяльності під впливом економічних процесів за умов нестабільного розвитку постіндустріального суспільства;

4) оцінка дієвості закріплених законодавчо принципів бухгалтерського обліку та доцільності їх дотримання в умовах високих рівнів розвитку інфляційних процесів;

5) відсутність методології бухгалтерського обліку наслідків існування інфляційних процесів, що призводить до викривлення інформації про стан і результати діяльності підприємства та неможливості забезпечення ефективності управління власністю в умовах економічної нестабільності;

6) необхідність розробки обґрунтованих методик врахування в обліку наслідків існування інфляційних процесів в економіці.

Розкриттю наведених проблем та їх вирішенню присвячено представлену монографію.

Автор висловлює щиру подяку засновнику та лідеру Житомирської наукової бухгалтерської школи, доктору економічних наук, професору, Заслуженому діячу науки і техніки України, Заслуженому професору ЖДТУ своєму науковому консультанту Францу Францовичу Бутинцю за наукові ідеї, слушні поради, наукові дискусії та натхнення до праці; рецензентам монографії доктору економічних наук, професору М.Д. Коріньку, доктору економічних наук, професору О.В. Кантаєвій, кандидату економічних наук, професору П.О. Куцику за неоціненні поради в покращанні наукової праці.

Велика вдячність колективу Житомирської наукової бухгалтерської школи за підтримку і плідні дискусії при написанні монографії, а також моїй родині та друзям – за тепло, розуміння, непохитну віру, натхнення, створення усіх умов для наукової роботи.

РОЗДІЛ 1

ІНФЛЯЦІЙНІ ПРОЦЕСИ: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ВПЛИВ НА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

1.1. Інфляція та її вплив на процес господарювання: макроекономічний вимір

1.2. Трансформація майнового стану підприємства під впливом інфляційних процесів

1.3. Розвиток процедур бухгалтерського обліку в умовах інфляції

1.1. Інфляція та її вплив на процес господарювання: макроекономічний вимір

Розвиток будь-якої економіки характеризується циклічністю. Залежно від стадії розвитку економіці властиві характеристики та події, що можуть ускладнювати діяльність, призводячи до існування певного ступеня невизначеності. Остання ускладнює можливість спрогнозувати подальші події, примушує створювати певні резерви для забезпечення стабільності діяльності. Однією з причин невизначеності в економіці є використання грошових коштів. Ще у чотирнадцятому сторіччі аббат Гілз Лі М'юіз зазначив: "Гроші і валюта – дуже дивні речі. Їх вартість зростає і знижується, однак, ніхто не знає чому; якщо ти хочеш виграти, ти програєш, незважаючи на те, як ти стараєшся"[1] У результаті історичного розвитку грошові кошти набули ролі основного еквіваленту обміну, що значно спрощувало здійснення господарської діяльності та управління нею. Вартісне вираження дозволяє розглядати в єдиній системі бухгалтерського обліку, який є основою інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, і оцінювати майно підприємства, джерела його утворення доходи, витрати та фінансові результати тощо. Однак розвиток суспільства призводить до ускладнення економічних відносин, наслідком чого є втрата грошовими коштами відведеної їм ролі та закріпленої позиції універсального точного вимірника. Вказана величина втрачає свої переваги під впливом різних економічних факторів, одним з яких є інфляція.

Інфляція вже давно визнана об'єктивним економічним явищем. Інфляційні процеси, що мають місце в економіці, є відображенням серйозних змін у макроекономічних процесах країни та особливої динаміки соціальних відносин, які суттєво впливають на стан окремих суб'єктів господарювання та держави в цілому. Зокрема, в умовах існування постійно зростаючих цін функціонують країни Південної Америки, Африки, у різних країнах світу перманентно виникають спалахи інфляції, дестабілізуючи економічне функціонування як в її межах, так і на зовнішніх ринках. Так, в Білорусі за 1-20 вересня 2011 р. споживчі ціни, за оцінками Белстату зросли на 10,5 % порівняно з середніми цінами серпня. При цьому за січень-серпень інфляція в Білорусі склала 53,6 %. У цілому ж за розрахунками експертів, за дев'ять місяців споживчі ціни зросли на 69,7 %[2].

---

[1] Dearden J. Facing facts with inflation accounting / J. Dearden // Harvard Business Review. – 1981. – P. 8-16. – P. 8.

[2] Инфляция в Беларуси за девять месяцев достигла 70 % [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://facenews.ua/19474/infljatsija-v-belarusi-za-devjat-mesjatsev-dostigla-70.ht.

Визначаючи інфляцію звичним явищем, жоден дослідник не вказує на можливість її ігнорування. Існує значна кількість розробок, присвячених методам управління її рівнем, що може бути реалізовано на основі наявності достовірної інформації про форми прояву та розмір. Останнє питання нині є принциповим: слід встановити необхідність відображення впливу інфляції в бухгалтерському обліку. Вказана проблема особлива поєднанням соціальних і політичних факторів, які впливають на виробничий процес та визначають рівень інфляції у державі. Розв'язанню вказаної проблеми присвячено дослідження різних фахівців. У додатку А наведено результати дисертаційних досліджень за вказаною проблемою за різними економічними спеціальностями. Пропозиції щодо управління інфляційними процесами неодноразово знайшли своє відображення у роботах нобелівських лауреатів[3]. Так, М. Фрідмен, дослідивши особливості розвитку інфляції, прийшов до висновку, що крива Філіпса далеко не стабільна, особливо з врахуванням ситуації в економіці багатьох країн світу, коли зростання інфляції супроводжується не зниженням, а зростанням заборгованості[4]. Положення аналізу "кривої Філліпса" М. Фрідмен виклав у своїй праці "Роль монетарної політики" (1968), після чого з'явилася назва "вертикальна крива Фрідмена-Філліпса". Темою Нобелівської лекції М. Фрідмена 1976 р. стала "Інфляція та безробіття", у якій він зазначав,що замість номінальної заробітної плати коректніше використати показник інфляції, в наслідок чого одержується зв'язок не заробітної плати та безробіття, а інфляції й безробіття, на що І. Фішер звернув увагу ще у 1926 р.

Крім того, у 2011 р. професор Нью-Йоркського університету Т. Сарджент і професор Прінстонського університету К. Сімс розділили Нобелівську премію за "емпіричні дослідження причини наслідкових зв'язків в макроекономіці". Вчені відпрацювали методику, що дозволяє оцінити, як різноманітні економічні параметри, серед яких й інфляція, впливають одне на одного[5].

---

[3] Єрохін С.А. Структурна трансформація національної економіки (теоретико-методологічний аспект) [наукова монографія] / С.А. Єрохін. – К.: Видавництво "Світ знань", 2002 р. – 528 с. – С. 315-316.

[4] Милтон Фридман [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.peoples.ru/science/economy/friedman/history.html.

[5] Нобелевскую премию по экономике получили американцы за расчеты 30-летней давности [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **http://fed.sibnovosti.ru/articles/167292-nobelevskuyu-**

Дані Державного комітету статистики України свідчать про наявність інфляції в нашій країні протягом 1991-2010 рр. (рис. 1.1).

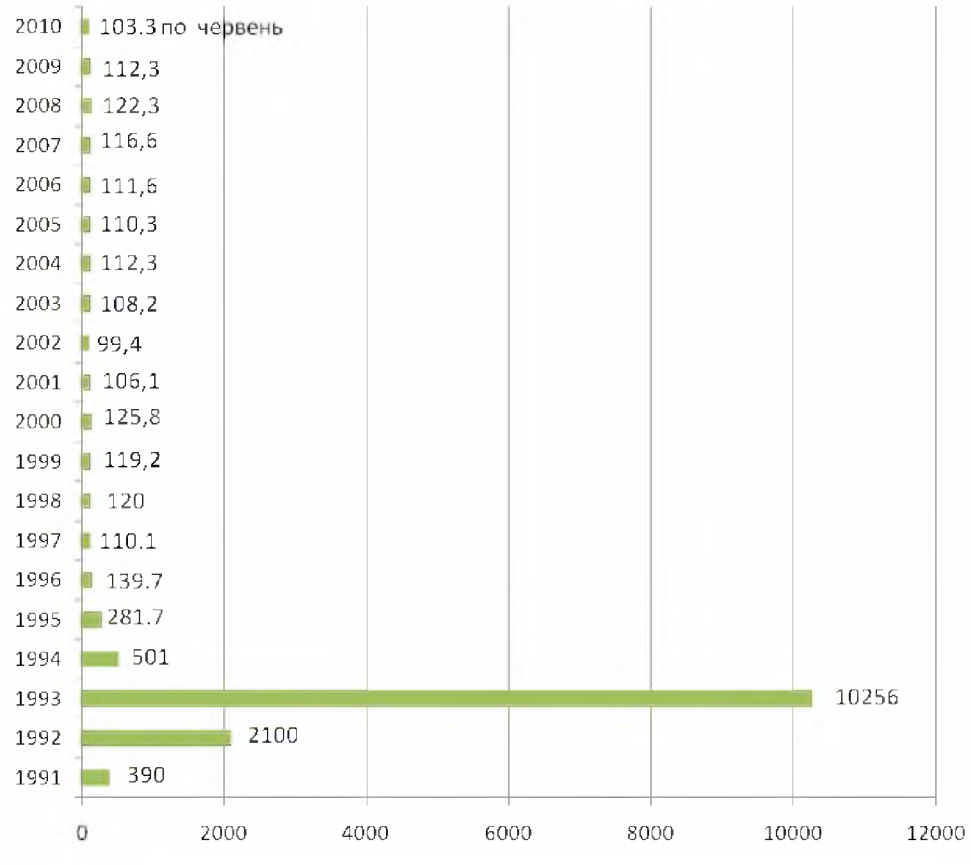


Рис. 1.1. Динаміка індексів інфляції України за 1991-2010 рр.

Динаміка річних індексів інфляції за 1991-2010 рр. (рис. 1.1) дозволяє відмітити, що найвищі темпи інфляції спостерігаються у перші роки незалежності, а саме з 1991 по 1994 рр., що спричинено стрімким спадом виробництва та відсутністю власної грошової одиниці. Для України інфляція на такому рівні стала новим явищем, оскільки за часів СРСР та УРСР відповідно, індекси інфляції не розраховувалися (індекс споживчих цін), оскільки вважалося, що в СРСР інфляції взагалі немає. З 1991 р. в Україні грошові кошти знецінювалися швидкими темпами, їх купівельна спроможність знижувалася щодня. Лише в 1992-1993 рр. ціни зросли в 2569 разів, а грошові доходи населення – тільки в 559 разів[6]. Більше ніж десять років знадобилося для стабілізації ситуації. Так, протягом 2002 р. спостерігалася дефляція, однак економіка країни в наступні роки знову характеризувалася наявністю інфляції.

premiyu-po-ekonomike-poluchili-amerikantsy-za-raschety-30-letney-davnosti.

[6] Мочерний С.В. Основи економічних знань: [підручник] / С.В. Мочерний. – Київ: Видавничий центр "Академія", 2001. – 312 с.

Таблиця 1.11. Таблиця індексів інфляції (індексів споживчих цін)

Рік	*Січень*	*Лютий*	*Березень*	*Квітень*	*Травень*	*Червень*	*Липень*	*Серпень*	*Вересень*	*Жовтень*	*Листопад*	*Грудень*	*За рік*
1991	-	-	-	-	-	-	-	104,0	104,5	105,9	116,5	124,6	**390,0**
1992	385,2	115,3	112,1	107,6	114,4	126,5	122,1	108,3	110,6	112,4	122,0	135,1	**2100,0**
1993	173,2	128,8	122,1	123,6	127,6	171,7	137,6	121,7	180,3	166,1	145,3	190,8	**10256,0**
1994	119,2	112,6	105,7	106,0	105,2	103,9	102,1	102,6	107,3	122,6	172,3	128,4	**501,0**
1995	121,2	118,1	111,4	105,8	104,6	104,8	105,2	104,6	114,2	109,1	106,2	104,6	**281,7**
1996	109,4	107,4	103,2	102,4	100,7	100,1	100,1	105,7	102,0	101,5	101,2	100,9	**139,7**
1997	102,2	101,2	100,1	100,8	100,8	100,1	100,1	100,0	101,2	100,9	100,9	101,4	**110,1**
1998	101,3	100,2	100,2	101,3	100,0	100,0	99,1	100,2	103,8	106,2	103,0	103,3	**120,0**
1999	101,5	101,0	101,0	102,3	102,4	100,1	99,0	101,0	101,4	101,1	102,9	104,1	**119,2**
2000	104,6	103,3	102,0	101,7	102,1	103,7	99,9	100	102,6	101,4	100,4	101,6	**125,8**
2001	101,5	100,6	100,6	101,5	100,4	100,6	98,3	99,8	100,4	100,2	100,5	101,6	**106,1**
2002	101,0	98,6	99,3	101,4	99,7	98,2	98,5	99,8	100,2	100,7	100,7	101,4	**99,4**
2003	101,5	101,1	101,1	100,7	100,0	100,1	99,9	98,3	100,6	101,3	101,9	101,5	**108,2**
2004	101,4	100,4	100,4	100,7	100,7	100,7	100,0	99,9	101,3	102,2	101,6	102,4	**112,3**
2005	101,7	101,0	101,6	100,7	100,6	100,6	100,3	100,0	100,4	100,9	101,2	100,9	**110,3**
2006	101,2	101,8	99,7	99,6	100,5	100,1	100,9	100,0	102,0	102,6	101,8	100,9	**111,6**
2007	100,5	100,6	100,2	100,0	100,6	102,2	101,4	100,6	102,2	102,9	102,2	102,1	**116,6**
2008	102,9	102,7	103,8	103,1	101,3	100,8	99,5	99,9	101,1	101,7	101,5	102,1	**122,3**
2009	102,9	101,5	101,4	100,9	100,5	101,1	99,9	99,8	100,8	100,9	101,1	100,9	**112,3**
2010	101,8	101,9	100,9	99,7	99,4	99,6	99,8	101,2	102,9	100,5	100,3	100,8	**109,1**

Найзначнішими чинниками інфляції на початку 90-х рр. XX ст. були грошова і кредитна емісія, випереджаюче зростання цін на продукцію сировинних галузей, зростання трансакційних витрат.

У 1993 р. економіка України пережила найвищу у світі гіперінфляцію – більш як 10000 %. Рівень інфляційних втрат на приблизно такому ж рівні у країнах Європи не було зафіксовано з повоєнних часів. Вже у 1994 р. інфляція помітно знизилася і складала 501 %.

Для прикладу розглянемо період з 1991 по 1994 рр. у порівняльній динаміці Російської Федерації та України (рис. 1.2), які одночасно здобули незалежність і отримали можливість використати власні важелі макроекономічного регулювання.

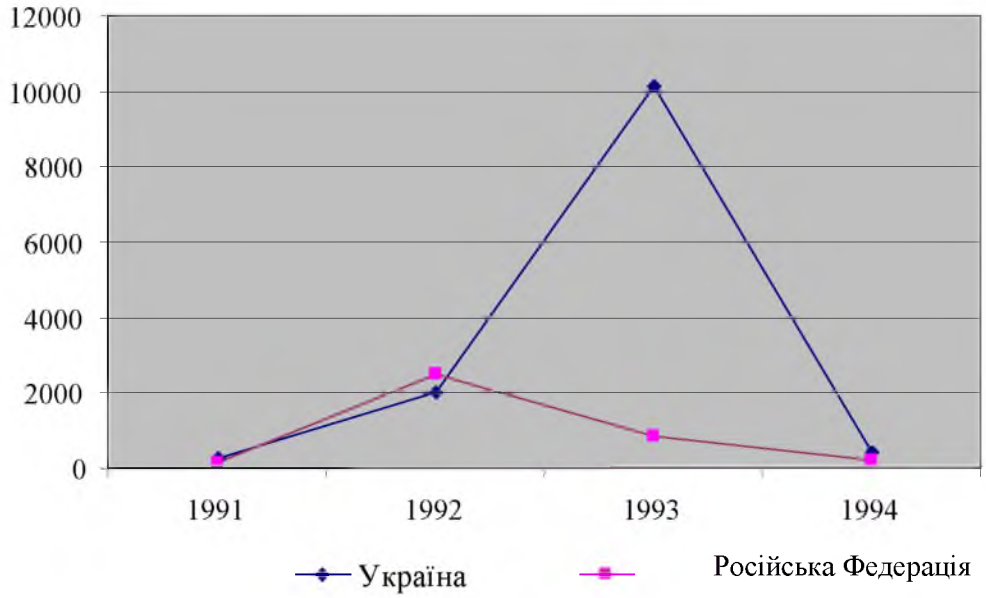


Рис. 1.2. Динаміка індексів інфляції Російської Федерації та України за 1991-1994 рр.

Аналіз динаміки індексів інфляції показує, що в 1991 р. різниця індексу інфляції між Україною та Російською Федерацією склала 129,6 %, в 1992 р. – 508,8 %, в 1993 р. – 9416,1 % та у 1994 р. – 285,9 % відповідно. Причому лише у 1992 р. різниця індексів інфляції порівняно з Російською Федерацією була позитивною для України, але порівняно з 1993-1994 рр. вона була незначною, що вказує про неякісну стримувальну політику тодішнього уряду.

Дослідження розвитоку економіки України в перші роки незалежності супроводжувався набагато вищими темпами інфляції, ніж у цей же період у

Російській Федерації та інших колишніх країнах Радянського Союзу. Основною причиною була економічна політика держави, спрямована на стимулювання економічного зростання шляхом кредитної експансії та надмірної емісії готівки, а також лібералізації цін за відсутності конкурентного середовища в економіці України, значних помилок в ціноутворенні.

Період з 1995 по 2000 рр. в Україні відзначається стабільним приростом інфляції у середньому на 20 % щороку. Цей же період у Російській Федерації (рис. 1.3) визначається нестабільними проявами інфляції, тому можемо прийти до висновку, що у подальші роки уряд України почав проводити більш ефективну стримуючу політику щодо зростання рівня інфляції порівняно з 1991-1994 рр.

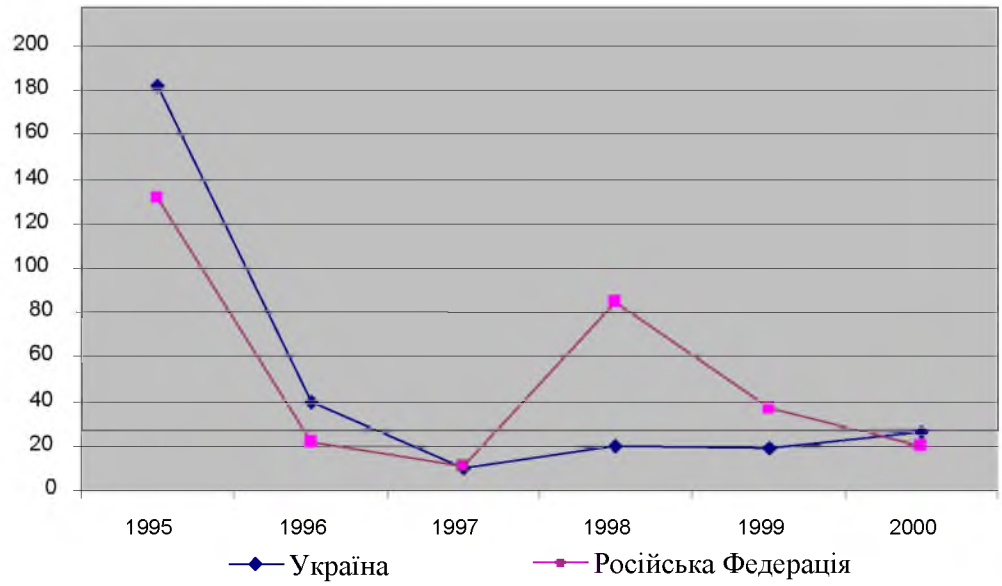


Рис. 1.3. Динаміка індексів інфляції Російської Федерації та України за 1995-2000 рр.

На думку провідних економістів, домінуючою причиною інфляційних процесів в Україні, починаючи з 1995 р., стає інфляція витрат; жорстка монетарна політика, що знизила темпи інфляції, але супроводжувалася зростанням неплатежів, бартерних операцій, масовими затримками виплати заробітної плати, падінням споживчого попиту. Обмежувальна монетарна політика, яка проводилася в той час в Україні, поглибила даний тип інфляції, обмежила спроможність економіки до зростання.

Починаючи з 2001 р., Україна знижувала темпи інфляції, у 2002 р., досягла навіть від'ємного показника, що склав – 0,6 %, тобто спостерігалася

дефляція. Одночасно, вже у 2003 р. приріст інфляції знову почав збільшуватися в середньому не меньше ніж на 10 % щороку, а починаючи з 2007 р. цей показник почав збільшуватись і вже склав 16,6 %, у 2008 р. – 22,3 %. Починаючи з 2009 р., показники індексу інфляції знову почали зменшуватися, що свідчить про відносно вищу стабільність грошової одиниці.

Однак динаміка цін в Україні не є постійною, а змінюється залежно від різних умов економічного процесу в країні. Так, хороший урожай 2011 р. забезпечив дефляцію цін на продукти харчування в липні та серпні. Рівень інфляції знизився до 8,9 %, що також нижче на 2 % максимального показника в червні[7].

Інфляційні процеси, що мають місце в економіці, є відображенням серйозних змін у структурі економіки країни та особливої динаміки соціальних процесів, які суттєво впливають на стан окремих суб'єктів господарювання та країни в цілому. У багатьох випадках такі процеси мають об'єктивні причини для виникнення, що стимулює їх стримання та регулювання державою з метою уникнення лавиноподібного зростання інфляції в економіці[8]. Розвиток інфляційного процесу вимагає відповідних дій в процесі управління власністю, оскільки у період активізації зростання цін прийняття рішень ускладнюється як на макро-, так і на макрорівні.

Так, тенденції економічного розвитку на рівні держави відображаються в показниках, які узагальнюються на основі даних про діяльність окремих учасників економічних відносин. Основним джерелом інформації виступає система бухгалтерського обліку. Базуючись на вартісному вираженні майнового забезпечення, результатів господарського процесу, система бухгалтерського обліку також зазнає впливу процесів зміни рівня цін в економіці. Це проявляється в бухгалтерській оцінці. При цьому необхідно з'ясувати сутність інфляції, її причини та наслідки з метою встановлення впливу на бухгалтерський облік.

Проф. С.В. Мочерний зазначає, що інфляція є знеціненням грошей внаслідок перевищення кількості грошових знаків, які перебувають в обігу, суми товарних цін, що виявляється у їх зростанні. Однак не кожне зростання

[7] Аналитики: инфляция в Украине замедляется [Електронний ресурс] // Компаньон. – 21.09.2011. – Режим доступу: http://www.banki.ua/news/bankpress/?id=119122.

[8] Коваленко О. Інфляція в Україні: особливості та вплив на фінансову систему / О. Коваленко // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 308-315.

цін слід визнавати інфляцією. Якщо підвищення цін обумовлене обґрунтованим збільшенням кількості сировини, електроенергії, що призводить до збільшення витрат виробництва, вартості товарів, порушення законів грошового обігу не відбувається[9].

Нині надаються різні пояснення причин виникнення інфляції. Однак спільним для усіх трактувань є визнання того, що існування інфляції обумовлене застосуванням грошей, які опосередковують економічні відносини. Зі зростанням обсягів і ускладненням господарських процесів гроші постійно змінюють свою вартість, що є об'єктом численних наукових досліджень. Враховуючи сучасні умови обігу грошових коштів, основою пояснення різних коливань їх вартості визначається, переважно, вартість товарів та умови соціально-економічного розвитку. Отже, гроші є засобом обміну, вимірником вартості й, як наслідок, інструментом оцінки, що обумовлене безперервним його використанням у господарській діяльності. Фактично, гроші узагальнюють відомості про оборот трудових і матеріальних ресурсів через вартість, в якій вони виражені. У зв'язку з цим, обіг грошей пов'язаний з рядом теорій вартості, що є одними з найскладніших в економіці. Причинами цього є різноманіття теорій вартості: трудова теорія вартості, теорія витрат виробництва, теорія трьох факторів виробництва, теорія граничної корисності (маржинальна) та неокласична теорія.

Представники теорії трудової вартості У. Петті, П. Буагільбер, А. Сміт, Д. Рікардо вважали єдиним джерелом вартості діяльність людини. Праця є єдиною і загальною мірою. Дана теорія отримала свій подальший розвиток в працях К. Маркса, який розробив вчення про двоїстий характер праці, розкрив суперечливість між приватною та суспільною, конкретною та абстрактною працею, споживчою вартістю та вартістю товару, дослідив історичний процес розвитку обміну і форм вартості, розкрив природу і сутність грошей як загального еквівалента. В його економічній концепції трудова теорія вартості та заснована на ній теорія додаткової вартості займають чільне місце[10].

---

[9] Мочерний С.В. Основи економічних знань: [підручник] / С.В. Мочерний. – К.: Видавничий центр "Академія", 2003. – 312 с. – С. 268.

[10] Центральний банк та грошово-кредитна політика [підручник] / Кол. авт.: А.М. Мороз, М.Ф. Пуховкіна, М.І. Савлук та ін.; за ред. д-ра екон. наук, проф. А.М. Мороза і канд. екон. наук, доц. М.Ф. Пуховкіної. – К.: КНЕУ, 2005. – 556 с.

Представники теорії витрат виробництва Р. Торренс, Н. Сеніор, Дж. Мілль, Дж. МакКуллох розглядали витрати виробництва як основу мінової вартості та цін, вважаючи, що нова вартість створюється не лише живою, а й уречевленою працею, оскільки величина витрат виробництва залежить від цін на окремі їх елементи (предмети й засоби праці, робочу силу).

Французькі економісти першої половини XIX ст. Ж.-Б. Сей і Ф. Бастіа трактували формування вартості в процесі виробництва як результат витрат трьох його основних факторів: праці, капіталу та землі.

Представники теорії корисності У.О. Джевонс, К. Менгер, Ф. Візер, Є. Бем-Баверк, Л. Вальрас, Дж.Б. Кларк визнавали вартість зміною корисності результату та розглядали її як суб'єктивну категорію, як судження економічної людини про важливість благ, наявних в її розпорядженні, для підтримання життя і добробуту.

Вчені А. Маршалл, М. Туган-Барановський, П. Самюельсон – представники неокласичної теорії – спробували поєднати теорію класиків політекономії про визначальну роль витрат виробництва з теорією граничної корисності, теорією попиту і пропозиції у формуванні та русі цін. Вартість згідно з даною теорією є проявом відносин між виробником (продавцем) і споживачем (покупцем). Виробник (продавець) зацікавлений у відшкодуванні витрат та одержанні прибутку, споживач (покупець) – в придбанні необхідної йому споживчої вартості – корисності.

Вказані теорії вартості пов'язані з теоріями грошей[11], [12] (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Основні теорії грошей

Теорія грошей	*Основний зміст*
1	*2*
Сучасний монетаризм (на чолі з М. Фрідменом)	Ринок доволі стійкий і спроможний самопоновлювати економічну рівновагу. Тому вони заперечують кейнсіанську ідею про необхідність державного втручання в економіку і відстоюють принципи вільної конкуренції взагалі і в грошовій сфері в особливості. Монетаризм, як це випливає із його назви, робить наголос на гроші. Фундаментальним рівнянням монетаризму є

[11] Теорії грошей [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kopiyka.org.ua/?cat=4.

[12] Пасичник Ю. Природа мировых финансовых кризисов / Ю. Пасичник // Сборник докладов Международной юбилейной научной конференции "Икономиката и управлието в XXI век – решение за стабилност и растеж", (8-9.11.2011 г.). – Академично издателство "Ценов"-Свищов. – Том 1. – Свищов, 2011. – 653 с. – С. 81-88.

	рівняння обміну: M x V = P x G

Продовження табл. 1.1

1	*2*
Кейнсіанство	Джон Кейнс висунув доктрину "переваги ліквідності", яка виражає психологічне прагнення людей тримати активи в грошовій формі - рухомій і зручній. Вплив грошових факторів на економіку, вважає вчений, опосередковується нормою процента. Тому ріст грошової маси служить засобом зниження процента і збільшення інвестицій. Кейнсіанська система стимулювання попиту завдяки політиці "дешевих грошей", бюджетних дефіцитів несла з собою інфляцію. Саме її прискорення, а також розгортання кризи 70-х років поставили від сумнів дієвість кейнсіанського вчення
Кількісна теорія	Вона намагається дати відповідь на питання про відносну вартість товарів, купівельної спроможності товарів і причинах її зміни. Окремі положення цієї теорії в самому загальному вигляді сформульовані Дж. Локком, вона розвинута Дж.Вандерлінтом, Ш. Монтеск'є і Д.Юмом (XVII ст.). Прихильником кількісної теорії був і Д. Рікардо (XVIII ст.). На відміну від меркантилістів, які вважали, що приріст грошей в країні стимулює розвиток торгівлі й промисловості, Д. Юм намагався довести, що збільшення кількості грошей в обігу не означає прирощення багатства країни, але сприяє лише росту цін товарів. Тому він вважав, що вартість грошей визначається їх кількістю, яка знаходиться в обігу і є фіктивною величиною. Безпосередньою причиною виникнення кількісної теорії грошей була "революція цін" в Європі в XVI-XVII ст. По мірі розвитку форм грошей структура грошової маси стає далеко не однорідною. По-різному реагують на збільшення грошової маси і ціни на різні групи товарів, які зростають нерівномірно. Подальший розвиток кількісної теорії грошей пов'язаний з апаратом економетричного аналізу і елементами мікроекономічної теорії ціни
Номіналістична теорія	Номіналістична теорія сформувалась в XVII-XVIII ст., коли грошовий обіг був наповнений неповноцінними монетами. Першими представниками номіналізму були англійці Дж.Берклі і Дж.Стюарт. Вони вважали, що, по-перше, гроші створюються державою, по-друге, їх вартість визначається номіналом, по-третє, сутність грошей зводиться до ідеального масштабу цін. Отже, номіналісти повністю заперечували вартісну природу грошей, розглядали їх як технічне знаряддя обміну. Найбільш яскраво сутність номіналізму проявилась в теорії грошей німецького економіста Г. Кнаппа, основним недоліком якого стало юридичне трактування грошей
Металістична теорія	Металістична теорія грошей ототожнювала гроші з благородними металами – золотом та сріблом і отримала розвиток в XV-XVII ст., в епоху первісного нагромадження капіталу, коли представники даної теорії (в Англії – У. Стефорд, Т. Мен, Д. Норс, у Франції - А.Монкрент'єн) виступили проти псування монет. Металістична теорія грошей відображала інтереси торгової буржуазії і її напрямок в політичній економії - меркантилізм. Відповідно перевага віддавалась внутрішньому ринку, а обіг металічних грошей вважався дорогим для нації. В подальшому не один раз робились спроби обґрунтувати необхідність поновлення золотого стандарту

Зростання цін, спричинене надмірною грошовою та кредитною емісією, порушенням законів грошового обігу, є наслідком знецінення грошових коштів. Сьогодні існує ряд теорій інфляції, які пояснюють причини її виникнення (табл.1.2).

Таблиця 1.2. Теорії виникнення інфляції[13]

Теорія інфляції	*Зміст теорії*
Кейнсіанська теорія	Представники цієї теорії (Дж. М. Кейнс і Б. Хансен) вважають, що збільшення попиту з боку держави та підприємців призводить до збільшення виробництва та зайнятості. В той же час збільшення попиту населення, оскільки він (попит) носить невиробничий характер, призводить до інфляції. В зв'язку з цим вони рекомендують стимулювати приватні та державні інвестиції, але обмежувати заробітну плату працюючих. Кейнс розглядає два види інфляції: напівінфляція (повільна або повзуча) та справжня інфляція (галопуюча). В зв'язку з цим в своїй роботі "Загальна теорія зайнятості, проценту та грошей" (1936 р.) Кейнс рекомендував проводити зниження не номінальної або "грошової" заробітної плати, а здійснювати "гнучку інфляційну грошову політику", яка в кінцевому результаті призведе до зниження реальної заробітної плати. На базі кейнсіанської теорії інфляції з'явилась "крива Філіпса", на основі якої розроблені рекомендації щодо призупинення інфляції
Монетаристська концепція	Представники даного напрямку (М. Фрідмен та ін.) розглядають інфляцію як грошовий феномен, тобто результат надлишкової кількості грошей в обігу. З цією метою вони порівнюють індекси грошової маси та фізичного обсягу ВНП. Тут гроші відіграють активну роль, тобто грошова маса "створює" попит. Монетаристи виступають проти неокейнсіанських заходів антициклічного регулювання, розглядаючи розвиток промислового циклу як зміну інфляції (підйом) та дефляції (криза). Звідси вони роблять висновок: інфляція викликає підйом промислового виробництва, тому її слід підтримувати в помірних розмірах
Теорія інфляції, викликаної надлишковими витратами виробництва	Кейнс Дж.М., У. Торн, Р. Куен пояснюють зростання цін збільшенням витрат виробництва, вона тісно пов'язана із концепцією Кейнса. На думку представників даної теорії, інфляцію викликають лише витрати, пов'язані з заробітною платою, на чому базується теорія інфляційної спіралі "заробітна плата – ціни", якої притримується більшість західних економістів, в тому числі П. Самуельсон, Дж. Гелбрейт. Ця теорія є основою антиінфляційних заходів по "замороженню" заробітної плати, політики обмеження доходів населення. Разом з тим слід відмітити, що сучасний період НТП характеризується підвищенням заробітної плати, тому західні економісти висувають тезу про те, що її збільшення не повинно перевищувати зростання продуктивності праці, інакше відбудеться розкручення "інфляційної спіралі"

[13] Афанасьєв А.О. Гроші та кредит: конспект лекцій / А.О. Афанасьєв, Т.Б. Кузенко, Р.А. Фісічкін. – Х.: ХНЕУ, 2006. – 180 с.

Коливання вартості товарів (робіт і послуг) призводить до змін грошової маси. Як правило, це виражається у зміні купівельної спроможності грошової одиниці, яка використовується для оцінки процесів на макроекономічному рівні. Оскільки кожний суб'єкт господарювання є учасником відносин на ньому, зміна вартості грошової одиниці призводить до зміни вартості ресурсів окремого підприємства. Це вимагає змін даних бухгалтерського обліку, покликаного фіксувати та інтерпретувати господарські процеси суб'єкта господарювання. Основні процеси, що вимагають актуалізації облікових показників, зображено на рис. 1.4.

Рис. 1.4. Види зміни вартості грошової одиниці

Кожна із вказаних змін[14] обумовлює властиві їй зміни у вартості виражених у грошовій одиниці складових майна і джерел його формування, а отже, структурі майна підприємства. Це вимагає відповідного відображення в бухгалтерському обліку. Характер змін визначає методи[15],[16], які впливають на величину коригування облікових даних. Спосіб перерахунку показників бухгалтерського обліку обирається самостійно підприємством. Як правило, вибір обґрунтований конкретними умовами та видом діяльності підприємства, його підпорядкованістю, а також диспропорціями економіки, у результаті яких виникли відповідні вартісні зміни. Проаналізуємо кожну складову зміни вартості грошової одиниці з вираженням її впливу на економічні процеси макро- та макрорівня.

[14] Дослідження праць з економічної теорії показало, що вказані процеси визначаються досить по-різному. Зокрема, М.І. Савлук вказує, що "зниження вартості грошей називається інфляцією, а збільшення – дефляцією" (Савлук М.І. Гроші та кредит [Електронний ресурс] / М.І. Савлук. – Режим доступу: http://studentbooks.com.ua/content/view/553/54/1/1/).

[15] Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений: [пер. с англ.] / Под ред. И.И. Елисеевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с. – С. 135.

[16] Основы учета и анализа в системе финансового менеджмента: [учеб. пособие для слушателей программы Master of Business Administration] / Д.А. Панков, Д. Дутто, Л.В. Пашковская и др.; под ред. Д.А. Панкова, Д. Дутто. – Мн.: Изд. Центр БГУ. – 278 с. – С. 124.

Розглядаючи вказані зміни вартості, перш за все, слід проаналізувати причини зростання або зниження цін товарів (робіт, послуг) (рис. 1.5).

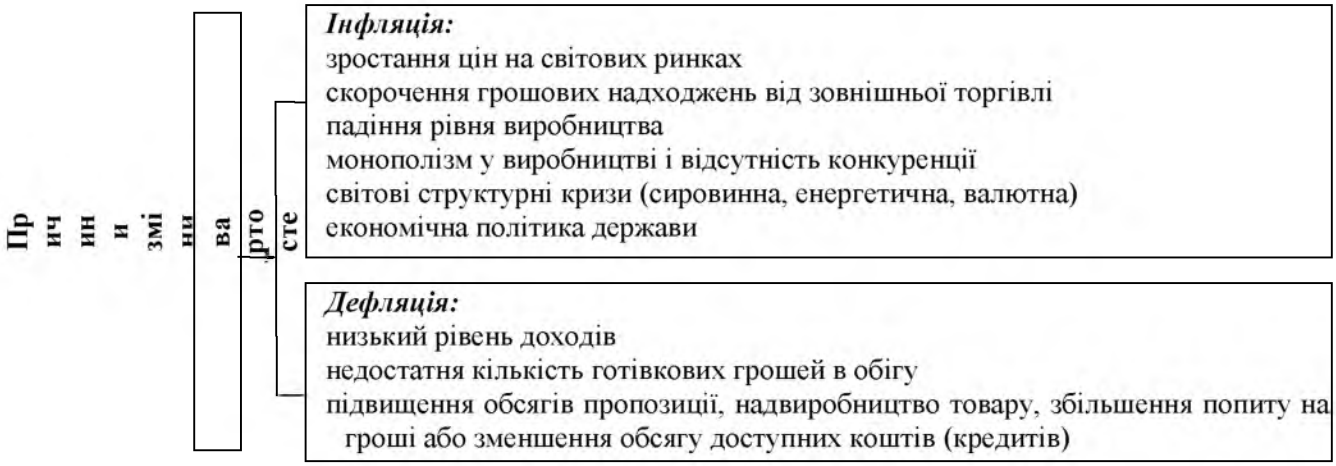


Рис. 1.5. Причини виникнення інфляційних процесів

Найбільш поширеним явищем в економічній ситуації країни є інфляція. У табл. Б.1 додатку Б наведено підходи різних дослідників до її визначення. Здебільшого інфляцію трактують як процеси, пов'язані зі зростанням цін товарів, внаслідок чого знижується купівельна спроможність грошової одиниці. Крім того, ряд авторів в дефініції даного поняття вказує, що це перевантаження грошового обігу одиницями без їх товарного забезпечення.

Як правило, її визначають процесом підвищення загального рівня цін в економіці внаслідок зниження їх купівельної спроможності[17]. Внаслідок інфляції відбувається знецінення грошової одиниці та зменшення її купівельної спроможності.

Цікавим для розуміння сутності інфляції є підхід Т.В. Коцофани, яка розрізняє такі категорії як форма та зміст: "Зміст викликає до життя певну форму, занурюється в неї. Форма, як і зміст, має як загальні, так і одиничні риси. Так, інфляція може проявлятися і у зростанні цін, і у дефіциті товарів та послуг, чергах, раціонуванні. Загальними у даному випадку є падіння якості життя населення, ускладнення в придбанні товарів та послуг"[18].

Отже, існування інфляції сприяє акумулюванню всіх управлінських сил для своєчасного реагування на зміну купівельної спроможності грошової одиниці та, відповідно, зміну вартостей як окремих складових майна, так і в цілому підприємства. Обрана тактика підприємства визначає або

[17] Круш П.В. Інфляція: суть, форми та її оцінка: [навч. посіб.] / П.В. Круш, О.В. Клименко. – К., Центр учбової літератури, 2010. – 288 с. – С. 27.

[18] Коцофана Т.В. Воспроизводственный подход к анализу инфляционного процесса / Т.В. Коцофана // Вестник СПбГУ. – 2007. – Серия 5. – Вып. 4. – С. 41-50.

недоотримання прибутку, або забезпечує додаткові вигоди. При правильному врахуванні впливу зростання цін на складові майна підприємства забезпечуються певні фінансові переваги.

Розвиток світової економіки показав існування й зворотнього інфляції процесу – дефляції. Перехідним етапом між періодами зростання і поступового падіння цін є дезінфляція. Під цим явищем розуміють поступове скорочення темпів зростання цін.

Політика дезінфляції може проводитися як після політики рестрикції, пом'якшуючи та усуваючи її наслідки в економіці, так і після політики дефляції, виконуючи подібну місію. Така зміна монетарної політики є неминучою через циклічність коливань ділової активності, хоч і вона є досить "незручним" для економіки методом монетарного забезпечення[19].

Дезінфляція призводить до підвищення податків, скорочення бюджетних витрат, "заморожування" цін та заробітної плати, пожвавлення продажу державних цінних паперів.

Трактування даного поняття наведено в табл. Б.2 додатку Б. Дефляція є некерованим процесом, що призводить до скорочення грошової маси в економіці. Одне із зовнішніх проявів дефляції – це зниження цін на товари й активи[20]. Внаслідок дефляції відбувається зростання реальних процентних ставок, що обумовлює зниження попиту корпоративного та приватного секторів на кредитні ресурси. Таким чином, відбувається скорочення обсягів використовуваних у господарській діяльності ресурсів. Разом з цим, зниження витрат виробництва в результаті зростання продуктивності праці може призвести до зниження рівня цін. Лише в такому випадку дефляція не створює додаткових ризиків для макроекономічної стабільності. Для економіки явище дефляції небажане, оскільки призводить до економічного спаду й погіршення умов підприємництва. В такому випадку витрати на здійснення діяльності залишаються на рівні періоду придбання ресурсів, однак, доходи від продажу виготовлених товарів є значно нижчими. У кінцевому підсумку, це знову скорочує сукупний попит і посилює дефляцію. Отже, дефляція може одночасно виступати наслідком і причиною глибокого економічного спаду[21].

---

[19] Центральний банк та грошово-кредитна політика: [підручник] / Кол. авт.: А.М. Мороз, М.Ф. Пуховкіна, М.І. Савлук та ін.; за ред. д-ра екон. наук, проф. А.М. Мороза і канд. екон. наук, доц. М.Ф. Пуховкіної. – К.: КНЕУ, 2005. – 556 с.

[20] Чистов С.М. Державне регулювання економіки [Електронний ресурс] / С.М. Чистов. – Режим доступу: http://ecolib.com.ua/article.php?book=11&article=1106.

[21] Ілляшенко П. Чи загрожує Україні дефляція [Електронний ресурс] / П. Ілляшенко // Економічна правда. – Режим доступу: www.epravda.com.ua/publications/2010/07/23/242597/.

Про негативність дефляції свідчить досвід ряду країн світу, рішення яких виявилися нераціональними[22]. Наприклад, японський досвід 1990-х рр. із застосування нульових відсоткових ставок, дефляцією і тривалою кризою вважався результатом небажання і неспроможності Центрального банку Японії збільшити темпи зростання грошової маси у поєднанні з неефективними діями японського уряду[23].

Узагальнюючи викладене, слід відзначити, що на господарську діяльність процеси дезінфляції та дефляції, незважаючи на можливість зниження витрат на придбання ресурсів, впливають негативно. Це обумовлено тим, що зниження надходжень за продану продукцію через падіння цін призводить до невиплати заробітної плати працівникам підприємства, підвищення податків на підприємстві. Останнє може призвести до підвищення цін на товари. У будь-якому випадку, в бухгалтерському обліку слід відображати фактично отримані доходи, зменшені на суму понесених витрат. Доцільність проведення уцінки в такому випадку є досить сумнівною.

Іншими індексами, що відображають зміну вартості грошової одиниці, є рівень співвідношення валют. Така динаміка виникає у результаті різних тенденцій в економіці (рис. 1.6).

Види змін купівельної спроможності валют

Девальвація:
інфляція
порушене співвідношення між імпортом та експортом в платіжному балансі
різке падіння економіки
відсутність антикризової політики

Ревальвація:
відсутність попиту на валюту
тривалий час активне сальдо платіжного балансу, що одночасно означає наявність дефіцитів у партнерів
значне фінансування у рамках допомоги з боку міжнародних валютно-кредитних установ, оскільки збільшується пропозиція іноземної валюти на міжбанківській валютній біржі

Рис. 1.6. Причини динаміки вартості валют

[22] Патрон П.А. Приоритеты макроэкономической политики: уроки кризиса / П.А. Патрон // Вестник Московского университета. – №6. – 2010. – С. 24-35. – С. 25.
[23] Bernanke B. Monetary Policy Alternatives at the Zero Bound: An Empirical Assessment / B. Bernanke, V. Reinhart, B. Sack // Brooking Papers on Economic Activity. – 2004. – № 2. – P. 1-100.

Девальвація – це зниження курсу однієї валюти щодо інших валют. Девальвація є потужним засобом у конкурентній боротьбі на світовому ринку, стимулює експорт товарів із країни. Фактично, девальвація виступає формою прояву інфляції[24].

Розрізняють офіційну (відкриту) і приховану девальвації. За прихованої девальвації держава знижує реальну вартість грошової одиниці відносно іноземних валют, не вилучаючи знецінені гроші з обігу. Відкрита девальвація викликає зниження товарних цін.

Девальвація здійснює як позитивний (стимулювання експорту; підвищення попиту на вітчизняні товари усередині країни; зниження темпів витрачання золотовалютних резервів країни), так і негативний (втрата довіри до валюти, що знецінюється; підвищення цін на імпортні товари і їх нижча конкурентоспроможність порівняно з місцевими (вітчизняними) товарами, а отже, обмеження імпорту; знецінення вкладів в національній валюті; провокування зростання темпів інфляції; створення валютних ризиків для бізнесу, що особливо шкідливо в умовах кризи; падіння реальної купівельної спроможності грошових доходів населення в девальвованій валюті (зарплат, пенсій і грошової допомоги); зниження купівельної активності) вплив на економіку держави. Якщо розглядати ці процеси на рівні підприємства, то необхідно відмітити, що девальвація чинить вплив на майно суб'єкта господарювання (як правило, його складові знецінюються), зменшуються суми заробітної плати, що нараховуються працівникам. Часто в період девальвації вітчизняним підприємствам загрожує банкрутство, так як підвищуються ціни на імпортну продукцію.

Ревальвація валют – явище, протилежне девальвації. Ревальвація проводиться країнами при хронічно активному сальдо платіжного балансу[25]. Результатом ревальвації є здешевлення імпорту при одночасному подорожчанні експорту, а отже, падіння конкурентоспроможності країни на зовнішніх ринках. З цієї причини ревальвація не користується популярністю у державній політиці країн. Такі процеси здійснюють вплив на господарську діяльність, а саме призводять до зростання цін на вітчизняну продукцію та збільшення витрат на їх виробництво, що, в свою чергу, може призвести до

[24] Савлук М.І. Гроші та кредит [Електронний ресурс] / М.І. Савлук. – Режим доступу: http://studentbooks.com.ua/content/view/562/54/1/1/#954.

[25] Понятие девальвации и ревальвации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: buklib.net/component/option.com_jbook/task.view/Itemid.99999999/catid.162/id.6224/.

збитку підприємств, тому що при подорожчанні продукції знижується їх купівельна спроможність[26].

Відношення валют, що виражаються у відповідних коефіцієнтах і відображають зміни їх вартості, доцільно використовувати для здійснення перерахунку показників звітності не на постійній основі, а періодично.

Серед сукупності наведених процесів змін економічних вартостей найбільш поширеною є інфляція, що впливає на рівень результатів господарювання. У зв'язку з цим, дослідження зосереджене на вивченні впливу інфляції та порядку її врахування в системі бухгалтерського обліку.

За дослідженнями С. Моїсеєва, історичний розвиток інфляції можна поділити на кілька періодів, хронологія яких наведена у табл. 1.3[27].

Таблиця 1.3. Найбільш відомі епізоди інфляції в історії людства

Країна (історичні події)	*Період інфляції, роки*	*Показники інфляції*		
		накопичений приріст цін, %	*середньорічне значення, %*	*річний максимум, %*
Стародавній Рим (правління імператора Диоклетиана)	151-301	19900,0	–	–
Стародавній Китай (правління династії Сун)	1191-1240	2092,6	7,2	18,0
Європа ("чорна смерть" – епідемія бубонної чуми)	1349-1351	138,5	34,4	56,3
Іспанія (розширення колоній в Америці)	1502-1600	315,2	1,6	14,6
Франція (авантюра Джона Лоу)	1717-1720	55,2	26,0	1431,3
США (боротьба за незалежність)	1777-1780	2701,7	148,7	16098,7
Франція (революція)	1790-1796	26566,7	321,8	92067,6
США (громадянська війна): Північ Конференція Півдня	 1862-1864 1861-1865	 116,9 9019,8	 30,0 189,3	 45,1 5605,7
Мексика (революція)	1913-1916	10715,4	197,1	7716100,0
Китай (війна з Японією)	1938-1947	2617681,0	207,0	612,5

Аналіз табл. 1.3 дозволяє стверджувати, що в більшості ситуацій спостерігався незначний рівень інфляції порівняно із сучасним станом.

[26] Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник [Електронний ресурс] / П.Я. Попович – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 365 с. – Режим доступу: pidruchniki.com.ua/18540516/ekonomika/analiz_vplivu_inflyatsiyi_finansovi_rezultati.

[27] Моисеев С.Р. Инфляционное таргетирование: международный опыт и перспективы его использования в РФ: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Сергей Рустамович Моисеев – Москва, 2003. – 99 с.

Першою причиною в умовах металевих стандартів – золотого, срібного, мідного – було погіршення якості металевих грошей. Уряд міг навмисно занижувати якість грошей, щоб випустити в обіг більше монет і збільшити доходи казни, що збільшить їх капітал та активи взагалі. Дослідники припускали, що саме так правліннння стародавнього світу намагалося покращити свій фінансовий стан та збільшити свої статки. Цікаво те, що вже у кінці II ст. була виявлена інфляція у Римській імперії, яка проявлялася у здешевленні срібних монет на 4 %, але у відношенні до золотих монет такої тенденції майже не відбувалося. На початку IV ст., згідно з імперським едиктом, ціни могли збільшуватися в рік не більше ніж на 4 %. Таким чином, римські підприємці або купці того часу скуповували товар для себе без значних переплат протягом року, як і звичайне населення.

Другою причиною тієї епохи зростання інфляції могла бути циклічна пропозиція дорогоцінних металів. Одим із цікавих фактів є те, що через відкриття Колумбом ще одного Континету відбулося перенасичення Іспанії жовтим металом.

Не досить позитивною причиною інфляції є "чорна смерть" або епідемія бубонної чуми в Європі. На той час в Європі виникла комбінація інфляції попиту та інфляції витрат. Чума сприяла товарному дефіциту і різкому скороченню сукупної пропозиції в середньорічній економіці.

Ще одним із чинників інфляції у 1716 р. була авантюра Джона Лоу, який отримав патент на відкриття приватного банку у Франції. Шотландець мав наміри врятувати французьку економіку через емісію паперових грошей. Випущені купюри визнані законним засобом обороту і приймалися в рахунок сплати податків. До початку 1720 р. емісія банкнот вийшла за межі можливого, через що їх змушені були анулювати без повернення втраченого.

Перша гіперінфляція виявлена на початку XX ст., що розпочалася через першу світову війну. Досить відчутними стали наслідки інфляційних процесів у роки після Другої світової війни, руйнівними стали інфляційні процеси для тих країн, які зазнали найбільших втрат у війні.

На сучасному етапі ведення бізнесу спостерігається зростання темпів інфляції, що характеризується постійним підвищенням загального рівня цін та в подальшому призводить до знецінення грошової одиниці. Така ситуація суттєво впливає на суб'єкти господарської діяльності. Разом з тим, уряди

країн по-різному реагують на інфляцію та навіть використовують її. Мочерний С.В. наводить декілька прикладів прояву наслідків інфляції, наприклад, у США монополісти внаслідок інфляції щорічно привласнюють до 70 млрд. дол.[28].

На сучасному етапі позитивною тенденцією в нашій державі є стабілізація темпів інфляції, що визначаються рівнем споживчих цін. У багатьох країнах під індексом інфляції розуміють індекс споживчих цін (далі – ІСЦ). ІСЦ характеризує зміну загального рівня цін на товари та послуги, що придбаються населенням для особистого користування. Для розрахунку ІСЦ використовується перелік товарів і послуг, які популярні серед споживачів (так званий споживчий набір). Споживчий набір визначається Держкомстатом України і є єдиним для всіх регіонів України. Головний критерій відбору продукту в споживчий набір – величина витрат на його придбання.

Для кожного товару або послуги з набору Держкомстату України розраховується ваговий коефіцієнт – за питомою вагою витрат на такий товар в загальній сумі витрат споживача на весь споживчий набір. Ваговий коефіцієнт вказує на рівень впливу ціни товару на індекс інфляції. Тому зростання ціни на хліб на 20 % суттєвіше впливає на індекс інфляції, ніж зростання ціни на ікру навіть на 80 %.

Розрахунок ІСЦ здійснюється в декілька етапів:

– визначається середня ціна на товар в кожному регіоні;

– розраховується індекс цін шляхом ділення середньої ціни поточного місяця на середню ціну попереднього місяця за кожним товаром;

– індекс цін за кожним товаром коригується на ваговий коефіцієнт;

– всі індекси товарів зі споживчого набору складаються і отримується ІСЦ по регіону;

– загальний індекс інфляції по країні визначається з урахуванням питомої ваги витрат населення кожного регіону в загальній сумі витрат[29].

В Україні в період 2006-2008 рр. інфляція становила в середньому 20,7 %[30], нині підтримується в межах 10 % за рік. Зокрема, за останні три роки відбулося зниження темпів зростання цін на окремі товари і послуги,

[28] Мочерний С.В. Основи економічних знань: [підручник] / С.В. Мочерний. – Київ: Видавничий центр "Академія", 2001. – 312 с.

[29] Как рассчитывается индекс инфляции // Баланс. – 2011. – № 27 (1065). – С. 11.

[30] Аналітичний огляд "Результат України у світових рейтингах" 29.04.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=71441.

що є результатом здійснення політики регулювання інфляції (стримана монетарна політика) для утримування зміни цін на безпечному для економіки рівні. Основний внесок у даному процесі належить Міжнародному валютному фонду, що визначив у своєму Меморандумі кількісні критерії отримання фінансування. Завдяки цьому в 2010 р. показник базової інфляції вдалося втримати на однознаковому рівні – 7,9 %[31].

Протягом всього року та, зокрема IV кварталу 2010 р., безпосередньо визначальним чинником зростання ІСЦ залишались продукти харчування та безалкогольні напої (1,6 % – зміна за квартал, 0,9 в.п. – внесок у зміну ІСЦ).

Підвищення цін на продовольчі товари в значній мірі пов'язане як зі зниженням врожаю зернових у 2010 р. в Україні (39,3 млн. т., що на 14,6 % менше, ніж у попередньому році), так і скороченням світових запасів зерна, що обумовило високі ціни на міжнародних ринках. Підвищення собівартості виробництва через зростання цін на борошно (на 15,6 % за рік) зумовило підвищення цін на хліб та хлібопродукти (на 16,5 %). Зростання цін на зернові також стимулювало підвищення цін на м'ясо та м'ясопродукти на 4,1 %[32].

В Україні застосовується ряд заходів для утримання цінового зростання: адміністративне регулювання цін (встановлення мінімальних цін на товари та послуги), хоча це і викривлює внутрішнє ціноутворення[33], перенесення підвищення тарифів на житлово-комунальні послуги на майбутній період[34]. Факторами стримування інфляції попиту також є нижчий від потенційного рівень економічного зростання, коливання обмінного курсу гривні до долару США в вузьких межах, помірні темпи зростання грошових агрегатів. Позитивно на динаміці інфляції відобразилося акумулювання значної частки доходів населення в банківській системі, падіння темпів зростання банківського кредитування, зростання обсягів облігацій внутрішньої державної позики (далі – ОВДП) у власності комерційних банків, валютні операції, зокрема укріплення національного ефективного обмінного курсу гривні на фоні співвідношення інших валют[35].

---

[31] Національний банк України Макроекономічний огляд IV – 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.bank.gov.ua/doccatalog/document;jsessionid...?id=72154.

[32] Там само.

[33] Аналітичний огляд "Результат України у світових рейтингах" 29.04.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=71441.

[34] Національний банк України Макроекономічний огляд IV – 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.bank.gov.ua/doccatalog/document;jsessionid...?id=72154.

[35] Там само, с. 11.

Проблема фінансової стабілізації була і залишається доволі актуальною для незалежної України. Аналіз даних свідчить, що в національній економіці зберігаються тенденції до інфляційного зростання, що негативно впливає на всі сторони життя суспільства: знецінюються результати праці та заощадження як фізичних, так і юридичних осіб, що перешкоджає довготерміновим інвестиціям та економічному зростанню. Природа української інфляції, фактори, що визначають її прискорення або гальмування, є предметом гострих наукових і політичних дискусій[36].

Інфляційні процеси в Україні спричинені системними перебудовами в економіці й зумовлені кризовим станом економічних відносин перехідного періоду. Тому суто монетарні методи її стримування, зокрема, підвищення податків, зниження витрат бюджету та обмеження суспільного попиту через скорочення фонду споживання, приносять лише тимчасові результати і вимагають поєднання з іншими важелями[37].

Використання бухгалтерської інформації в управлінні обумовлюється, насамперед, вартісним вимірником, то невідповідність оцінок бухгалтерського обліку призводить до зниження якості його показників. Вивчення характеру змін дозволяє розробити заходи для зниження ризику використання інформації. Це стосується, насамперед, підбору облікових методик, які дозволять максимально точно відобразити майновий стан і результати господарської діяльності. Проблема посилюється також відсутністю єдиних рішень в частині розрахунку індексів споживчих цін.

З іншого боку, не можна стверджувати, що при точному визначенні відсотку різних типів інфляції отримаємо в сумі точний показник рівня інфляції в країні, адже вони взаємодоповнюють один одного у різних пропорціях. Зокрема, необхідно наголосити на якісних параметрах різних видів інфляції, тобто прослідкувати її синергетичний ефект.

Питаннями розрахунку статистичних показників, зокрема індексів, які визначають рівень інфляції в країні, займалися такі дослідники, як

[36] Булавіна О. Немонетарна сутність інфляційних процесів в Україні / О. Булавіна // Вісник Тернопільської академії народного господарства. –. – 2001. – Випуск 1. – С. 12-15. – С. 12.

[37] Більшицький О.І. Методологічний аспект проблеми управління інфляційними процесами в Україні в період становлення ринкової економіки [Електронний ресурс] / О.І. Білошицький. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Npchdu/Economy/1999_4/4-8.pdf.

Л.В. Донцова, Н.А. Нікіфорова, Р.Г. Каспіна, А.С. Логінов, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл, Н.К. Сакович, Е.Е. Чистенко.

Власне термін "індекс" в опрацьованих літературних джерелах трактується: 1) як відносний показник, який характеризує зміну певної величини, в даному випадку зміну цін[38]; 2) відношення суми цін за групою товарів та послуг на кінець досліджуваного періоду до суми цін тієї самої групи товарів та послуг на початок досліджуваного періоду[39].

Для вимірювання інфляційних процесів прийнято використовувати індекс Пааше[40]:

$Ip = P_1Q_1 / P_0Q_1$, де

P – ціна,

Q – кількість одиниць товару (обсяг послуг).

Вимірювання інфляції таким способом пов'язане з рядом труднощів. Цим індексом не враховується поява на ринку нових товарів, зникнення деяких старих і взагалі зміна структури споживання[41].

Розраховувати індекс Пааше можна тільки за товарними групами за так званими товарами-представниками. Проте обрати один такий товар-представник непросто. Тому обчислення індексу Пааше для кожної групи здійснюється у формі середьозваженого арифметичного індексу.

Загальний індекс, який характеризує темпи інфляції, обчислюється за визначеною структурою – споживчого кошика, національного доходу чи іншої складової. Незважаючи на недоліки, кращого способу поки не запропоновано. Доцільність застосування вказаного індексу в Україні нині викликає жваві дискусії та увагу представників міжнародних організацій. На цьому наголошує представник статичного офісу "Євростат", компанії ICON та ЄАВТ[42] Я. Бюфуглієн, який звертає увагу на необхідність підбору таких методик інфляції, що давали б найбільш точні оцінки рівня цін в Україні.

---

[38] Каспина Р.Г. Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 10.

[39] Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл / Под ред. Я.В. Соколова. – [пер. с англ]. – [2-е изд., стереотип.] – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – С. 411.

[40] Nowak E. Zaawansowana rachunkowość zarządcza / E. Nowak. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2003. – 311 s. – S. 38.

[41] Там само.

[42] Громов О. 2+2=4? // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 173. – С. 5.

За кордоном використовують Правило 70, що дозволяє визначити строк подвоєння цін за заданого рівня інфляції.

Рівень інфляції визначається на підставі оцінки руху загальних індексів цін товарів та послуг. На практиці найчастіше загальними індексами цін є:

– індекс цін споживчих товарів (застосовують роботодавці та споживачі);

– індекс цін виробництва (використовують інвестори, виробники, продавці та покупці вироблених товарів);

– дефлятор ВВП (поширений в макроекономічному аналізі при визначенні загальних економічних тенденцій, при прогнозуванні економічної ситуації в країні та визначенні впливу цієї ситуації на умови ведення діяльності підприємств)[43].

Якщо розглядати економічну історію деяких країн, то можна спостерігати утворення спеціальних індексів в умовах інфляційних процесів. Так, наприклад, в Бразилії "… при встановленні цін користувалися найрізноманітнішими критеріями, які відрізнялися один від одного як за своєю методологією, періодичністю, так і за широтою охоплення даних"[44].

Як зазначає А.К. Нетто, дані фактори породили тотальну індексацію бразильської економіки. Все переоцінювалося відповідно до індексів інфляції, які визначали коливання цін на певний період часу. "… В країні існував і продовжує діяти індекс актуалізації податкових платежів під назвою УФІР (Уніаді Фіскал ді Рєфєрєнсіа). Ще одним індексом, що найчастіше використовується для вимірювання інфляції, стала так звана ТР (Таша ді Рєфєрєнсіа (відносна такса))"[45].

У працях дослідників різних країн, а також в нормативних документах нашої країни визначено, що найбільш оптимально відображати рівень інфляції в країні може індекс споживчих цін (ІСЦ) як співвідношення добутку поточних цін та кількості товарів на даний момент часу до добутку базових цін на кількість товарів, яка перебуває в обігу на даний момент часу.

Даний індекс є найбільш "популярним", тому що його перевагою є простота розрахунку, та точність результату. Це має важливі вартісні

[43] Nowak E. Zaawansowana rachunkowość zarządcza / E. Nowak. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2003. – 311 s. – S. 38.

[44] Алфредо Казарса Нетто. Бразилия – инфляция, антиинфляционные меры, их последствия / Алфредо Казарса Нетто // Деньги и кредит. – 1995. – № 1. – С. 20-24. – С. 21.

[45] Там само.

наслідки для бухгалтерського обліку. Рівень індексу впливає на величину перерахованих з його використанням облікових показників.

Проте дана методика розрахунку має ряд недоліків. Так, Н.К. Сакович[46] до недоліків розрахунку ІСЦ відносить той момент, що оновлення складу "споживчого кошика" за часом запізнюється порівняно з реальними змінами на ринку товарів та послуг; недостатньо відображаються ціни тіньового ринку; в ІСЦ не виділяються дві складові – природна, пов'язана з підвищенням якості товарів і послуг, та інфляційна.

Білоруський дослідник Е.Е. Чистенко та український – М.В. Мазур[47] запропонували методику розрахунку коефіцієнта прихованої інфляції, яка, в свою чергу, містить відсоток інфляції попиту та інфляції пропозиції (тобто враховує причини виникнення даного типу інфляції), незбалансованої інфляції (зростання витрат виробництва без відповідного збільшення фізичного обсягу виробництва, або незбалансованість попиту та пропозиції вироблених товарів), імпортовану інфляцію тощо.

Так, М.В. Мазур виділяє три методики визначення прихованої інфляції:

1) вимірювання прихованої інфляції на споживчому ринку;

2) вимірювання агрегованої інфляції на усіх ринках в економіці (сировинному, капітальному та споживчому);

3) отримання випереджаючого показника інфляції[48].

За першим напрямом одним із методів вимірювання прихованої інфляції на стадії кінцевого попиту в Україні використовується коефіцієнт Джині (G), що розраховується Держкомстатом України щоквартально та щороку в цілому для всього населення, в тому числі для міського та сільського, починаючи з 1998 р. Коефіцієнт Джині є індексом диференціації доходів між бідним і багатим населенням в тій чи іншій країні.

[46] Сакович Н.К. Методологические проблемы оценки уровня инфляции / Н.К. Сакович // Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики: Тез. докл. Междунар. науч.-практ. конф., 17-18 октября 2002 г. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 202 с. – С. 161-163. – С. 162.

[47] Мазур М.В. Методичні підходи до вимірювання прихованої інфляції в Україні / М.В. Мазур // Статистика України. – 2005. – № 1(28) – С. 10-14.

[48] Там само, с. 10.

З метою визначення прихованої інфляції в статистичній практиці пропонується коригувати індекс споживчих цін (ІСЦ) на зміну розподілу населення за доходами, що можна визначити за такими алгоритмом:

$$ИСЦ_{скориг.} = ИСЦ_{факт} \times \frac{1-G_0}{1-G_1},$$

де G_0, G_1 – коефіцієнти Джині попереднього та поточного періодів [49].

За другим напрямом щодо визначення прихованої інфляції на усіх ринках в економіці (сировинному, капітальному та споживчому) методологічним підходом є побудова агрегованого індексу інфляції. Оскільки агрегований індекс інфляції включає індекси цін на стадії виробництва та продажу товарів, а також враховує зміну цін на капітальні товари (речові та монетарні), то його можна використовувати як на макрорівні для дефлятування ВВП, так і мікрорівні – для коригування на рівень інфляції фінансових показників діяльності підприємств замість ІСЦ, як це рекомендується національним стандартом бухгалтерського обліку[50].

В Україні для розрахунку агрегованого індексу інфляції з упровадженням за міжнародними стандартами МВФ системи індексів можна використати поки лише три індекси: індекс цін виробників промислової продукції; індекс споживчих цін; індекс загальної кредиторської заборгованості тощо[51].

За третім напрямом для отримання випереджаючої інформації доцільно впровадити розрахунки альтернативних індексів цін – не тільки спотових (поточних) індексів споживчих цін та оптових цін виробників, а й індекс ф'ючерсних цін, які б включали "кошик" як промислової сировини, так і продуктів харчування. У практиці США, наприклад, використовуєть така систему товарних індексів[52]: індекс ф'ючерсних цін CRB (Commodities Research Bureau – Бюро з дослідження товарних ринків); індекс поточних (спотових) цін CRB (індекс спотових цін на промислову сировину та індекс

[49] Витрати і ресурси домогосподарств України у 2003 році (за даними вибіркового обстеження умов життя домогосподарств України). Стат. зб. – К.: Держкомстат, 2004. – 71 с.

[50] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 05.06.01 р. № 145 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2154-17.

[51] Мазур М.В. Методичні підходи до вимірювання прихованої інфляції в Україні / М.В. Мазур // Статистика України. – 2005. – № 1(28) – С. 10-14. – С. 12.

[52] Мэрфи Дж.Дж. Межрыночный технический аналіз / Дж.Дж. Мэрфи. – М.: Диаграмма, 1999. – 317 с. – С. 13.

спотових цін на продукти харчування), індекс цін на промислову сировину (JOC). З перелічених показників для вимірювання інфляції використовується індекс ф'ючерсних цін CRB[53].

Це є досить серйозною проблемою не тільки на макро-, але й на мікроекономічному рівні, адже дані індекси використовуються також і в бухгалтерському обліку для переоцінки статей фінансової звітності. Якщо ж індекси інфляції є недостовірними, то й фінансова звітність підприємства, переоцінена на рівень "офіційного" рівня інфляції, буде містити умовні вартісні величини. Разом з тим, виявлення таких особливостей формування показників у економіці зумовлює удосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку.

Довгострокова перспектива розвитку вимагає системного приведення оцінок бухгалтерського обліку до рівня та потреб ринку із забезпеченням достовірності та об'єктивності.

При цьому принциповим є питання врегулювання, насамперед, облікового відображення впливу інфляційних процесів. Це обумовлюється необхідністю формування єдиного інформаційного економічного простору, основу якого становить бухгалтерська інформація.

Зміни цін на товари та послуги обумовлює невідповідність облікової вартості складових майна, зобов'язань і капіталу, сформованої у попередні періоди. Застосування вказаної історичної вартості, за визначенням проф. М. Добії[54], є основою бухгалтерського обліку і передбачає визначення облікової оцінки, виходячи з витрат у момент придбання активу. Однак історична оцінка не відображає впливу на облікову вартість ряду факторів середовища функціонування підприємства. Вартість об'єктів, відображена в бухгалтерському обліку, може з часом втрачати свою об'єктивність в результаті дії цих факторів. Історична собівартість активів підприємства в певні періоди значно відхиляється від їх справедливої вартості, що вимагає періодичних переоцінок[55]. Найбільш суттєвим серед даних факторів є інфляція, за значного рівня якої показники фінансової звітності різних

[53] Там само, с. 218.

[54] Teoria rachunkowości w zarysie. Pod redakcją M. Dobii. Wydawnictwo Akademii ekonomicznej w Krakowie. Krakow, 2005. – 320 s. – S. 73-77.

[55] Словінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Словінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. – С. 141.

періодів неспівставні між собою, відповідно, необхідним є коригування, що елімінує вплив інфляції. Дана проблема є особливо гострою для країн Південної Америки. У розвинутих країнах проблема інфляції нині не має принципового значення, проте, в минулому, в періоди більш високої інфляції, існували правила обліку інфляційних процесів, які встановлювалися або професійними організаціями, або державою[56]. Усі заходи спрямовувалися на пошук шляхів підвищення актуальності облікових даних та її відповідності вимогам, що висуваються до економічної інформації.

Однією з найважливіших особливостей бухгалтерського обліку, що відрізняє його від інших видів обліку (господарського та статистичного), є обов'язкове застосування грошового вимірника. Вартість об'єкта визначається його попередньою оцінкою – результатом визначення та аналізу якісних і кількісних характеристик об'єкта.

Оцінка передбачає визначення вартості, яку необхідно з'ясувати, але під впливом часу відбувається зміна вартості грошей, що призводить до проблеми визначення реальної оцінки майна. Бухгалтерська оцінка спрямована на визначення на певну дату фактичної собівартості активів, але за умов інфляції проблемою є зміна вартостей з часом. Ткачук Н.В. зазначає, інформація про об'єкти за історичною вартістю не дає користувачам об'єктивної інформації про фінансовий стан підприємства, оскільки ця вартість не відображає реалій сьогоднішнього дня. Одними з причин такого стану є інфляція та дефляція[57].

Окремі питання оцінки в бухгалтерському обліку висвітлені у наукових працях українських, російських та закордонних вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, С.Я. Зубілевич, А.М. Кузьмінського, Є.В. Калюги, Р.С. Коршинкової, М.В. Кужельного, Н.М. Малюги, В.П. Палія, В.К. Радостовця, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, В.Г. Швеця, І.Й. Яремка, Е.А. Аткінсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, Е.С. Хендріксен, І.Т. Хорнгрен та ін.

[56] Цвєткова Н.И. Теория и практика компаративних исследований учетных систем / Н.И. Цветкова // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита, 30 июня 2011 р.: в 2 т. – Т. 1 / Под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой. – Москва: ГОУ ВПО "РЭУ им. Г.В. Плеханова", 2011. – 240 с. – С. 93.

[57] Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с. – С. 109.

Застосування оцінки призначене не лише забезпечити точність облікових даних, але й проаналізувати стан і динаміку складових майна для ефективного управління вказаними об'єктами. Однак в умовах інфляції оцінка не відображає дійсного стану речей. Відповідно, втрачається точність та достовірність показників звітності. Саме від врахування в механізмі оцінки впливу інфляції залежить адекватність, надійність даних, які надаються бухгалтерським обліком.

Оцінка статей бухгалтерського балансу – вираження в грошовому обчисленні окремих видів господарських засобів і джерел їх формування, що відображаються у бухгалтерському балансі.

Прибутки чи збитки, які відображаються у балансі, обчислюють певними методами за даними розрахунків бухгалтерського обліку. Основна вимога до оцінки – це її реальність, що забезпечується достовірністю облікових даних та принципами бухгалтерського обліку[58].

Оцінка активів – це грошова оцінка, за якою активи відображаються у балансі. Перш ніж оцінювати об'єкт, слід обрати показник, за яким він оцінюватиметься, наприклад, для дебіторської заборгованості це може бути сума боргу і очікувана дата його погашення; для будівель і устаткування – виробнича потужність, витрати на момент придбання, сума коштів, необхідна нині для їх заміни і т.д.[59].

У господарській практиці застосовуються різноманітні методи та види оцінок. Для вирішення методологічних питань коригування статей бухгалтерської звітності під впливом інфляції, вважаємо доцільним дослідження ряду класифікацій оцінок. Оцінка активів, яку пропонує А.Г. Загородній, є досить поширеною класифікацією і передбачає систематизацією видів оцінок з національних стандартів бухгалтерського обліку (рис. 1.7).

[58] Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Л.: Львівс.ун-т, 2005. – 714 с. – С. 617.

[59] Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 307.

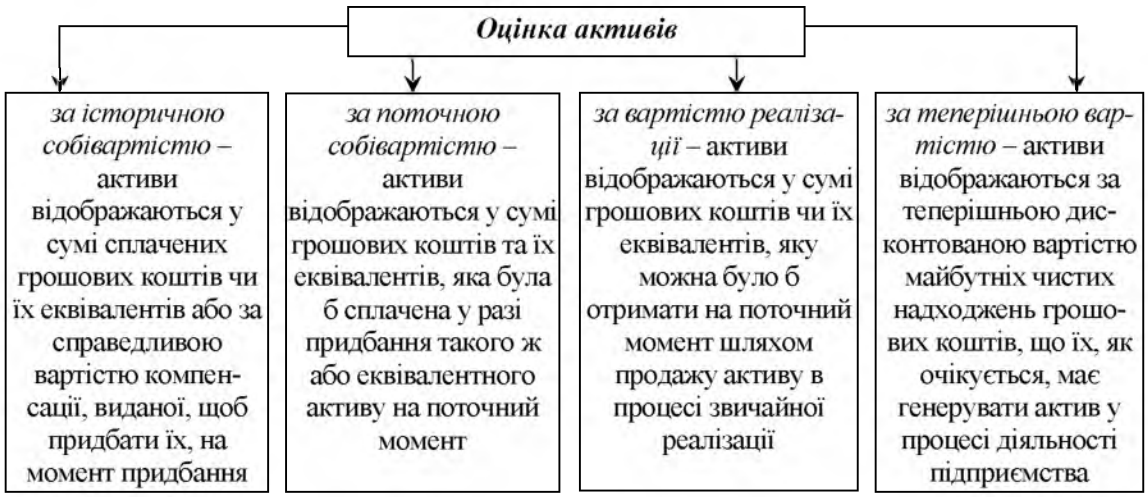


Рис. 1.7. Види оцінок активів[60]

Як зазначає Н.М. Малюга, кожна з оцінок необхідна для вирішення певного кола завдань. Вибір ознак оцінки, в першу чергу, залежить від інтересів підприємця та кон'юнктури, що склалася на ринку, а також від інших обставин[61]. Супрунова І.В. вказує[62], що бухгалтерська оцінка має ряд відмінностей з незалежною та експертною за сутністю, суб'єктами, нормативним регулюванням, методиками проведення (рис. 1.8).

[60] Систематизовано на основі: Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк – Л.: Львівс.ун-т, 2005. – 714 с. – С. 616.

[61] Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк – Л.: Львівс.ун-т, 2005. – 714 с. – С. 13.

[62] Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)"/ Ірина Валеріївна Супрунова – Ж., 2011. – 195 с.

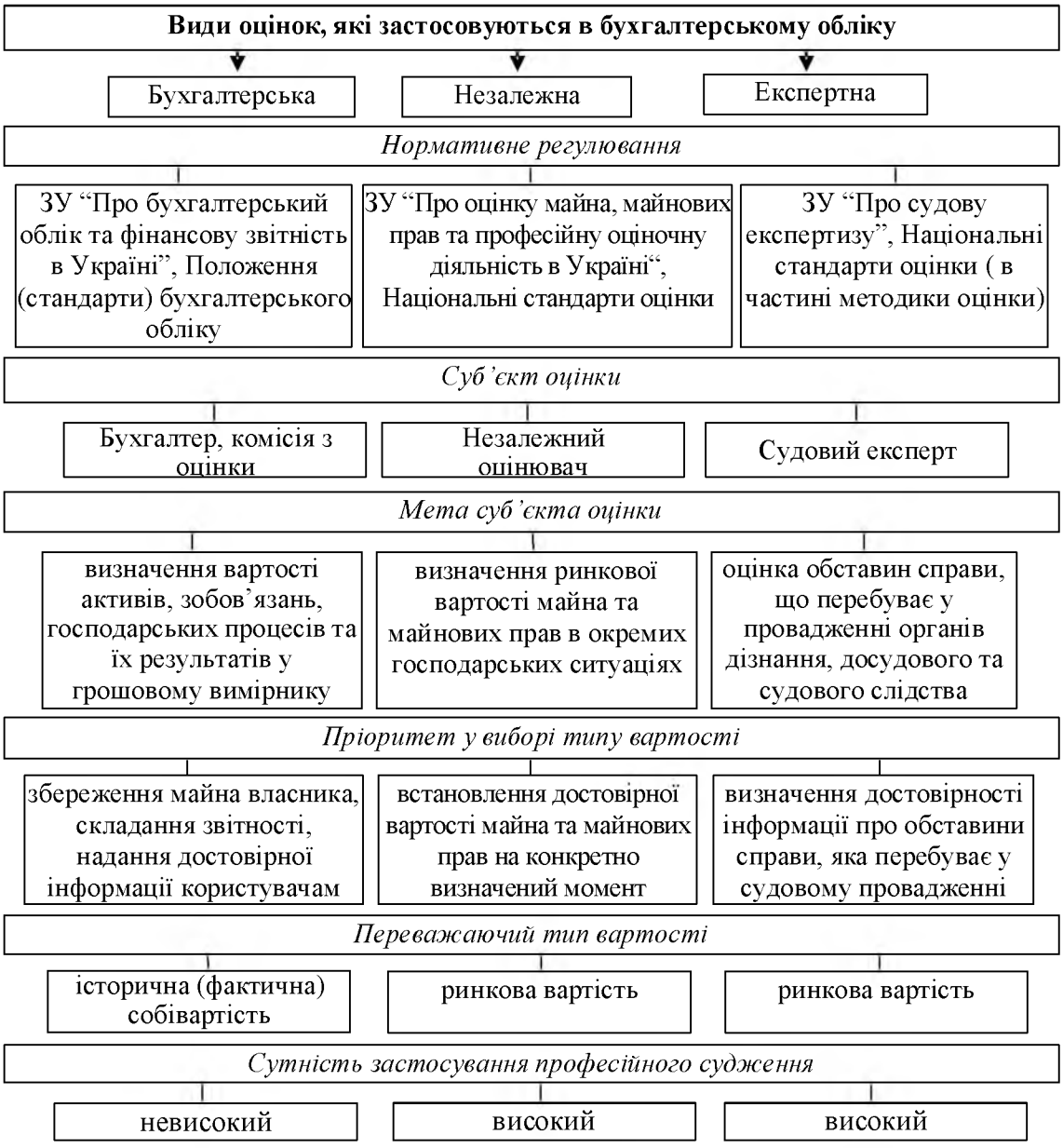


Рис. 1.8. Способи організації оцінки в обліковій політиці підприємства

Оцінка, зазвичай, здійснюється шляхом застосування грошових одиниць. В окремих випадках (наприклад, для розробки прогнозів і

ухвалення рішень) можуть знадобитися дані в натуральному вираженні – фондовіддача устаткування або чисельність працюючих[63].

Оскільки інфляція, насамперед, модифікує оцінку, то слід розглянути сфери оцінки інфляційного впливу, які при цьому виникають, зокрема:

1) юридична оцінка[64] визначається принципом номіналізму. Предметом зобов'язання в юридичному сенсі "є не відома абстрактна цінність, а грошові знаки в певній сумі рахункових одиниць. Зміни в купівельній силі грошей, договори, що відбулися з дня висновку, не змінюють суми боргу; зміни ці не впливають на платіжну силу грошей, яка завжди визначається "за номіналом"[65].

Таким чином, юридична оцінка зобов'язань виражається або в сумі ціни операції, визначеної сторонами (зобов'язання, підставою яких є договір), або в сумах, визначених законодавством (зобов'язання, підставою яких є закон), або в сумах відшкодування збитку, визнаних пасивною стороною зобов'язання або присуджених судом (зобов'язання, підставою яких є делікт). При цьому, протягом часу з моменту виникнення зобов'язання до моменту його погашення сума може змінитися тільки відповідно до договору[66].

2) економічна оцінка визначає абсолютно інші правила оцінки зобов'язань суб'єктів господарювання, розроблені за принципом тимчасової вартості грошей. Розрахунок оцінної величини тут припускає або обчислення "сьогоднішньої" суми в "завтрашніх" грошах – так звана процедура нарощування, або розрахунок "завтрашньої" суми в "сьогоднішніх" грошах – процедура дисконтування[67]. Такий підхід з певним ступенем вірогідності дозволяє побачити, наскільки за період з дати виникнення зобов'язання до дати його погашення знеціниться сума, що належить до отримання. Знецінення

---

[63] Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 307.

[64] Наведені види оцінки розглянуто в дослідженні О.О. Зеленіної: Зеленіна О.О. Проблемні питання оцінки та визнання балансової вартості кредиту як елементу позикового капіталу підприємства / О.О. Зеленіна // Вісник ЖДТУ / Економічна теорія. – 2010. – № 3 (53). – С. 318-325.

[65] Зеленіна О.О. Проблемні питання оцінки та визнання балансової вартості кредиту як елементу позикового капіталу підприємства / О.О. Зеленіна // Вісник ЖДТУ / Економічна теорія. – 2010. – № 3 (53) – С. 318-325. – С. 319.

[66] Бухгалтерский учет: [учебник] / И.И. Бочкарева, В.А. Бычков и др.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во проспект, 2004. – 786 с. – С. 300.

[67] Зеленіна О.О. Проблемні питання оцінки та визнання балансової вартості кредиту як елементу позикового капіталу підприємства / О.О. Зеленіна // Вісник ЖДТУ / Економічна теорія. – 2010. – № 3 (53) – С. 318-325. – С. 319.

грошей в часі щодо діяльності конкретного суб'єкта господарювання визначається двома чинниками: інфляцією і відсотком прибутку підприємства.

3) бухгалтерська оцінка. У бухгалтерському обліку можуть використовуватися юридичні або економічні методи оцінки зобов'язань, а також методи, передбачені нормами чинного бухгалтерського законодавства. Нормативні документи як основа облікової оцінки зобов'язань визначають юридичний принцип номіналізму, тобто дебіторська та кредиторська заборгованість повинні відображатися в бухгалтерській звітності в сумах, що належать до отримання або платежу на конкретний момент часу згідно з договором, законом або деліктом [68].

Виділення вказаних підходів обумовлене наявністю різноманітних користувачів бухгалтерської інформації з абсолютними запитами та цілями, різних операцій, в яких вона застосовується, а також суттєвим впливом зовнішніх обставин господарювання. Внаслідок таких тенденцій універсальний вимірник бухгалтерського обліку постійно змінюється, що посилюється процесами знецінення грошової одиниці. Це спричиняє неточність облікової інформації, на якій ґрунтуються рішення щодо управління власністю. Причому оцінка в бухгалтерському обліку визначає й активність угод в частині зміни власності, формуючи вартість компанії. Зокрема, У.М. Кейсі (W.M. Casey) і П. Маці (P. Masci) відзначають[69], що вартість компанії впливає на придбання активів, процеси поглинання суб'єктів господарювання. Будь-яка інформація про майно підприємства та джерела його формування може бути забезпечена за умови повного та достовірного висвітлення інформації в бухгалтерському обліку, правила ведення якого повинні враховувати нестабільність ринкового середовища.

Бухгалтерська інформація є складовою економічної, яка відображає об'єктивні закономірності виробничих відносин[70]. При цьому саме показники бухгалтерського обліку є основою для будь-яких господарських рішень. У системі операційного менеджменту управлінське рішення є діями суб'єкта

[68] Бухгалтерский учет: [учебник] / И.И. Бочкарева, В.А. Бычков и др.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во проспект, 2004. – 786 с. – С. 305.

[69] Casey W. M and Masci P. Valuation and mergers and acquisition in Latin America: Accounting rules and the functioning of capital markets (07.07.2003) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.mondovisione.com/exchanges/handbook-articles/valuation-and-mergers-and-acquisition-in-latin-america-accounting-rules-and-the-/.

[70] Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: [монографія] / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с. – С. 35.

управління (менеджер, який обирає оптимальний варіант управлінського рішення) і об'єкта управління (окремі працівники або персонал, які виконують це рішення)[71]. Для будь-якого виду діяльності серйозного підходу та відповідальності вимагають рішення, пов'язані з технологією, а також рішення економічного характеру.

Одночасно науковці відзначають, що велика частина економічних даних виражена у формі показників, які складаються з назви змінної величини, представленої набором якісних ознак і кількісної підстави. Деяку частину інформації можна позначити через показники, виражені в конкретно-числовій формі. Вона використовується в економічному управлінні в неявному вигляді, задає умови прийняття рішень, служить для змістовного та якісного аналізу[72]. Таким чином, основним для бухгалтерського обліку є надання якісної інформації, яка виражається у відповідності облікових показників ряду якісних характеристик (властивостей), які визначаються впливом ряду факторів.

У результаті неврахування в облікових даних впливу інфляційних процесів, користувачі інформації можуть приймати рішення, які не відповідають реальним процесам господарювання. Зокрема, Дж. Блейк та О. Амат вказують, що "в період інфляції традиційний підхід на основі первісної вартості, використовуваний в бухгалтерському обліку, може ввести в оману"[73].

З точки зору управління майном підприємства та джерелами його утворення в умовах інфляції (з різними її темпами та характером розвитку) основним завданням є досягнення рівності між грошовими активами та зобов'язаннями. Якщо грошові зобов'язання (активи) прив'язані до індексу росту цін, то вони не мають значення при розрахунку сукупного (чистого) монетарного збитку (прибутку). Крім того, в умовах гіперінфляції широко використовується вираження грошових активів та зобов'язань у більш стабільній валюті. Це призводить до відображення у звітності курсових різниць, які за своїм значенням протилежні монетарним збиткам і прибуткам. Таким чином забезпечується свого роду компенсація втрат в умовах інфляції[74]. Виходячи з цього, слід відзначити, що коли грошовий вимірник втрачає свою стабільність, то дані бухгалтерського обліку втрачають роль джерела інформації для управлінських рішень і своє

[71] Ковальов В.В. Введение в финансовый менеджмент / В.В. Ковальов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 768 с. – С. 686.
[72] Там само, с. 22.
[73] Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учт: [справочник] / Дж. Блейк, О. Амат; перевод с англ. – М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. – 400 с.
[74] Новикова Н.В. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции / Н.В. Новикова // Бухгалтерский учет. – № 6. – 2000. – С. 54-60. – С. 56.

значення в інформаційному забезпеченні. Таке забезпечення повинно достовірно та правдиво відображати господарську діяльність. Ступінь використання економічної інформації визначається ступенем її корисності для споживача. Корисним вважається те, що приносить позитивні наслідки[75]. Виходячи з цього, застосування інформації суб'єктами управління повинне забезпечити прийняття обґрунтованих рішень щодо розпорядження власністю, власними та залученими джерелами формування майна підприємства. Це у повній мірі стосується показників облікових регістрів, внутрішньої та зовнішньої бухгалтерської звітності, що є основою управління майном. Оцінка, відображена у вказаних документах, підлягає зміні у зв'язку з існуванням макроекономічних процесів, що призводять до зміни рівня вартостей.

Каспіна Р.Г. висвітлює характер викривлення даних бухгалтерського обліку для різних користувачів інформації[76] (табл. 1.4).

Таблиця 1.4. Викривлення показників, сформованих за первісною вартістю

№ з/п	*Користувачі інформації*	*Викривлення даних*
1	Власники підприємства (акціонери)	- завищення прибутку; - розподіл неіснуючого прибутку; - невиправданий ріст цін на акції
2	Наймані керівники	- заниження собівартості, невідповідність розміру виручки; - завищення прибутку; - заниження вартості майна; - завищення рентабельності
3	Кредитні установи, фінансові компанії та інші інституційні інвестори	- завищення рентабельності, норма прибутку на інвестиційний капітал вводить в оману; - фінансова звітність представляє кращу, ніж реальна, ситуацію; - викривлення показників ліквідності та платоспроможності підприємства
4	Держава та податкові органи	- завищена база оподаткування прибутку; - завищення суми податку на прибуток, результатом чого є стягнення до бюджету частини власного (акціонерного) капіталу

Коментуючи наведені у табл. 1.4 відомості, Р.Г. Каспіна вказує, що власники підприємства (акціонери) в умовах інфляційних процесів при розподілі прибутку отримують більш високі дивіденди, однак, в дійсності відбувається "проїдання" власного капіталу. Завищена різниця, що виникає між доходами та витратами у період існування інфляційних процесів, є

[75] Яременко В.В. Новий тлумачний словник української мови: в 4 т. Т. 2. / В.В. Яременко, О.М. Сліпушко. – К.: Аконіт, 2001.– 926 с. – С. 333.

[76] Каспина Р.Г.Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 18.

інфляційною, тобто реальний приріст ресурсів може бути відсутній. Відповідно, перерозподіл незабезпеченого прибутку призводить до вимивання оборотних активів підприємства. Така ситуація є причиною негативних наслідків як в поточному періоді (зниження умов якості для отримання залучених коштів), так і на перспективу (зниження економічного потенціалу підприємства з ймовірним банкрутством). У зв'язку з необ'єктивністю облікових даних ускладнюється оцінка ефективності управління підприємства: порівняння досягнутого стану з минулими періодами потребує коригування на рівень зміни вартостей в економіці. Без урахування і облікового відображення змін економічних вартостей неможливим є об'єктивний аналіз збереженості майна підприємства, ефективність його діяльності.

Таким чином, економічна інформація про майновий стан і результати діяльності, що відповідає усім якісним характеристикам, є основою і принциповою умовою прийняття управлінських рішень у період погіршення умов діяльності. Вимоги до економічної інформації, в тому числі облікової, закріплені у якісних характеристиках, які сформовані в теорії та практиці бухгалтерського обліку.

Найбільшу увагу інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень в умовах інфляції приділено у працях С.І. Адаменкової, В.В. Ковальова, Г.А. Краюхіна, І.С. Коропецького, О. Мельник, С. Петкова, В.Ф. Палія. Основна увага вчених приділяється визначенню впливу інфляції на показники бухгалтерської звітності й методи перерахунку обілкових даних. У поєднанні з фактором часу, зміна економічних вартостей призводить до відмінностей оцінки, за якою майно та джерела відображені у балансі на момент придбання, від того рівня цін, який існує в економіці на звітну дату, що відрізняється від періоду придбання. У результаті такої динаміки облікова інформація, що ґрунтується на даних первинних документів, може бути достовірною, однак, вона втрачає свою об'єктивність і не відповідає визначеним законодавчо якісним характеристикам: тобто є не доречною та не може бути співставною.

В науці сформульовано ряд якісних характеристик економічної інформації. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. вказують на те, що якісні характеристики визначені як атрибути корисності інформації[77]. Підходів до

[77] Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 89-90.

їх визначення досить багато. Вікрі Д.В.[78], аналізуючи якісні характеристики відповідно до засад економічної теорії та вимог Ради із розробки стандартів фінансового обліку, серед якісних характеристик виділяє сприйнятність (доступність), придатність для прийняття рішень, релевантність, надійність, своєчасність, здатність до перевірки, репрезентативну достовірність, передбачуваність, зворотний зв'язок, порівнянність, послідовність, об'єктивність. Вітчизняні вчені відносять ряд подібних ознак: достовірність, своєчасність, захищеність, актуальність, оперативність, цілісність, повнота, безпомилковість, терміновість, конфіденційність, вибірковість [79].

Проф. Бутинець Ф.Ф. вказує, що облікова інформація характеризується безперервністю, циклічністю (облікова інформація зазнає однакової обробки за одні й ті ж часові періоди, але її зміст і числове наповнення змінюються), масовістю (наявність однорідних масових арифметичних операцій при обробці), суттєвістю (не потрібно втрачати час на облік незначних фактів), складністю розрахунків (середня кількість арифметичних, логічних та інших дій, що доводяться на одну форму показника, і чим вони складніші, тим більше часу потрібно на автоматизацію даного завдання чи комплексу завдань)[80]. Водночас вчений вказує, що для однозначно сприйняття інформації тими, хто брав участь в її підготовці на підприємстві, і тими, хто її використовує, вона повинна відповідати таким вимогам: достовірність, значимість, порівнянність і постійність, суттєвість, консервативність, повнота[81].

Хендриксен Е.С, Ван Бреда М.Ф. представляють підходи до класифікації якісних характеристик, виділяючи рівні та спрямованість інформації на користувачів інформації та прийняття управлінських рішень.

Дослідники відзначають: раніше класифікація базувалася виключно на особливостях, що визначалися користувачем. Наприклад, добре проінформовані користувачі могли б виявити деякий надлишок інформації тільки тому, що вони вже її знають. Більш досвідчені користувачі могли б знайти більш прийнятний комплекс інформації, ніж початківці. Таким

[78] Don W. Vickrey "Normative Information Qualities: A Contrast between Information-Economics and FASB Perspectives", Abacus, September 1985, p. 115-129.

[79] Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: [монографія] / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с. – С. 22-23.

[80] Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с. – С. 94.

[81] Там само, с. 95.

чином, тип користувача – ключовий фактор в рішеннях про те, яку інформацію надавати, оскільки сприйнятність (зрозумілість інформації) залежить виключно від якості користувача[82].

Разом з тим, слід визнати, що в умовах інфляції ці обставини змінюються: навіть освічений і підготовлений до оцінки економічних показників користувач не здатний провести об'єктивний аналіз, оскільки невідображений вплив інфляції викривлює реальний стан господарювання. Однак своєчасність представлення інформації не залежить від користувачів, оскільки усі вони прагнуть отримати інформацію оперативно. Специфіка рішення, що приймається, визначає характеристику необхідної інформації. Наприклад, дані про змінні витрати при визначенні взаємозв'язку показників часто більш релевантні, ніж відомості про постійні витрати. Саме тому релевантність орієнтована на прийняття рішень[83]. За наявності інфляційних процесів орієнтування у підготовці облікової інформації саме на прийняття управлінських рішень стає ключовим. При цьому дотримання встановлених правил ведення бухгалтерського обліку недостатньо: в умовах впливу інфляційних процесів на стан господарських засобів і результати господарювання ряд якісних характеристик облікової інформації значно модифікуються (табл. 1.5).

Таблиця 1.5. Зміни якісних характеристик облікової інформації під впливом інфляції [84], [85], [86] *

Якісна характеристика	*Зміст характеристики***	*Зміна під впливом інфляції*
1	*2*	*3*
Сприйнятність	Інформація повинна бути дохідлива та однозначно тлумачитися користувачами	Наявність інфляції обумовлює неоднозначність трактування інформації, оскільки вона може не відповідати умовам, що склалися на ринку

Продовження табл. 1.5

1	*2*	*3*

[82] Хендриксен Э.С Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 89-90.
[83] Там само, с. 90.
[84] Там само, с. 89-90.
[85] Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [2-е вид., перероб. і доп.] – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.
[86] Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: [монографія] / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.

Релевантність	Інформація повинна мати відношення чи корисне застосування до дій, для яких вона призначалася, щоб забезпечити отримання бажаного результату	За невідображення інфляційного впливу облікова інформація втрачає актуальність, тобто не є корисною для користувачів
Надійність	Передбачає, що в інформації відсутні помилки та суб'єктивна думка, а також те, що інформація відображає те, що повинна відображати	Інформація, сформована з дотриманням принципу історичної (фактичної) вартості ґрунтується на даних первинних документів і може не містити арифметичних помилок, однак, вираження у вартості, що була дійсна у попередніх періодах, призводить до неможливості забезпечити правильність і достатню надійність управлінських рішень за допомогою цієї інформації
Своєчасність	Інформація не може бути релевантною, якщо вона несвоєчасна, тобто вона повинна бути придатна для прийняття рішення перед тим, як втратить здатність впливати на рішення. Своєчасність не гарантує релевантність, але релевантність неможлива без своєчасності	Інфляційні процеси передбачають постійну зміну економічних вартостей. При неврахуванні індексів інфляції облікові дані не є своєчасними, оскільки застосовані оцінки не відповідають тому рівню цін, що склався в економіці у звітному періоді
Можливість перевірки	Передбачає, що інформація може бути перевірена, якщо підтверджується думкою кваліфікованих експертів. У ARS 1 вказується, що "можливість перевірки" значить … не підлягає суб'єктивному впливу, підлягає перевірці іншим компетентним дослідником. В ASOBAT також визначено: властивість інформації, яка дозволяє кваліфікованим особам, що працюють незалежно одне від одного, давати ідентичні оцінки і висновки на основі дослідження ідентичних свідчень	Інфляційні процеси у зв'язку зі складністю перерахунку оцінок об'єктів бухгалтерського обліку ускладнюють процес перевірки точності показників бухгалтерської звітності, однак, можливість контролю облікової інформації зберігається

Достовірність	Інформація повністю відображає господарські процеси на підприємстві	За умови дотримання вимог законодавства інфляційні процеси не знижують достовірність облікових даних

Продовження табл. 1.5

1	*2*	*3*
Передбачуваність	Властивість інформації, що допомагає її користувачам підвищити ймовірність реальності прогнозів	Інфляційні процеси призводять до необ'єктивності даних бухгалтерського обліку, що використовуються в процесі управління. Показники, що не відповідають ринковій ситуації, не можуть бути основою для прогнозу через неточність
Зворотний зв'язок	Інформація повинна надавати можливість підтверджувати або коригувати попередні рішення, виходячи з результатів контролю	Інфляція призводить до ускладнення при коригуванні показників на індекс інфляції
Порівнянність	Властивість інформації, що дозволяє її користувачам встановлювати подібність і відмінності між двома рядами економічних явищ	Неврахування інфляції призводить до неможливості отримання об'єктивних оцінок змін показників діяльності підприємства за різні періоди, оскільки різним періодам характерна різна купівельна спроможність грошової одиниці, в якій виражені показники
Об'єктивність	Здатність методики оцінки (вимірювання) забезпечувати безпомилкову характеристику досліджуваних властивостей	Методики обліку з визначення вартісного вираження об'єктів бухгалтерського обліку, що базуються на принципі фактичної собівартості, призводять до необ'єктивного грошового вираження складових активу і пасиву через зміну купівельної спроможності грошових одиниць
Оперативність	Інформація повинна містити актуальні показники, а витрати часу на обробку вихідних даних і отримання підсумкових повинні бути мінімальними	Наявність інфляції призводить до ускладнення розрахунків показників бухгалтерського обліку та вимагає технічного забезпечення для врахування впливу інфляції

* У таблиці визначено вплив інфляції на основні якісні характеристики, що закріплені законодавчо та визначаються у працях більшості авторів

Узагальнюючи наведені в табл. 1.5 дані, виявлено, що наявність інфляційних процесів обумовлює викривлення даних бухгалтерського обліку та показників звітності. Основними напрямами модифікації інформації під впливом інфляції є: необ'єктивність даних, ускладнення розрахунків необхідних показників та збільшення обсягу робіт з перерахунку показників, сформованих за фактичною вартістю у попередніх періодах. У комплексі такі наслідки існування інфляції призводять до

зниження корисності бухгалтерської інформації та неможливості її використання в процесі прийняття управлінських рішень, складання прогнозів розвитку підприємства. Це вимагає розробки механізму приведення облікових даних до реальної ринкової ситуації. Виникнення ризику необ'єктивності скоригованих показників обумовлює потребу в розвитку методології бухгалтерського обліку.

Проф. Кірейцев Г.Г. зазначає, що чинники господарювання формують об'єктивні потреби оновлення методології бухгалтерського обліку і, на цій основі, – удосконалення актуальної його практики. Знання чинників дозволяють фахівцям з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та управління визначатися в напрямах підсилення зовнішніх корисних функцій обліку, успішного використання можливостей його методу та організації[87]. Аналогічну позицію займає проф. В.В. Панков, зазначаючи, що облік є складним дисциплінарним комплексом, який об'єднує облік (всі його види), аналіз, планування і бюджетування, оперативне управління і контроль. Однак навіть таке комплексне представлення облікової інформації в контексті управлінських наук виявляється недостатнім, оскільки не відображає реалії сучасної облікової практики. Остання завжди більш багатоманітна й складна, ніж це визначено найбільш вишуканими теоретичними розробками[88]. Дане питання є особливо актуальним в умовах України. Для вирішення питання врахування динаміки зміни цін в облікових регістрах варто звернутися до досвіду країн Південної Америки, правила ведення бухгалтерського обліку в яких спрямовані на відображення інфляційних процесів.

З метою дотримання усіх вимог, що висуваються до облікової інформації, доцільно забезпечити єдину систему організації та ведення бухгалтерського обліку. Обов'язковою умовою розробки такої системи на вітчизняних підприємствах є узгодження положень бухгалтерського та податкового законодавства. Основними заходами із задоволення якісних характеристик облікової інформації є:

---

[87] Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: [научный доклад] / Г.Г. Кирейцев. – [изд. 2-е, перераб. и доп.]. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с. – С. 52.

[88] Панков В.В. Институциональный анализ и теория бухгалтерского учета / В.В. Панков // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита, 30 июня 2011 р.: [в 2 т. – Т. 1] / Под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой. – Москва: ГОУ ВПО "РЭУ им. Г.В. Плеханова", 2011. – 240 с. – С. 9.

1) визначення потреб користувачів показників бухгалтерського обліку;

2) оцінка рівня впливу інфляційних процесів на процес господарювання;

3) розробка орагінзаційних та методичних механізмів бухгалтерського обліку, пов'язаних з процедурами врахування інфляційного впливу: ідентифікація об'єктів, що підлягають коригуванню, визначення способів і періодичності перерахунків на рівень інфляції, методик їх здійснення на єдиних загальних засадах, побудова внутрішньої звітності про здійснений перерахунок;

4) розробка методик контролю та економічного аналізу впливу інфляції на результати господарювання.

Отже, розвиток господарських відносин на сучасному етапі пов'язаний з їх масштабністю і складністю забезпечення. Збільшення чисельності населення планети і необхідність задоволення його зростаючих потреб, наростання суперечностей між інтересами різних учасників економічних відносин призводить до порушення рівноваги на макроекономічному рівні. Вказані процеси обумовлюють вплив на діяльність всіх суб'єктів господарювання ряду чинників, наслідком яких часто стає неточність та необ'єктивність облікової оцінки господарських засобів, величини зобов'язань і складових капіталу. Грошові кошти опосередковують господарський оборот і виступають основним вимірником в бухгалтерському обліку, перетворюючи його на універсальний механізм оцінки бізнесу та управління ним. Однак купівельна спроможність грошових коштів постійно змінюється. Такі тенденції призводять до порушення економічної рівноваги, що відбивається на механізмі функціонування як на державному рівні, так і окремого підприємств. Одночасно інформація у вартісному вираженні втрачає об'єктивність.

Врахування впливу інфляційних процесів є принциповим в управлінні господарською діяльністю, оскільки існування інфляції знижує об'єктивність економічної інформації, не сприяючи формуванню єдиного економічного простору[89]. Згідно з результатами різних статистичних спостережень, інфляційні підвищення цін або їх падіння є сталим явищем у економіках

[89] Дослідження підходів до можливості побудови єдиного інформаційного простору із залученням ресурсів системи бухгалтерського обліку представлено у праці О.В. Рожнової: Финансовый учет. Теоретические основы, методологический апарат. – 2-е изд., перераб. и доп. / О.В. Рожнова. – М.: Издательство «Экзамен», 2003. – 192 с.

різних країн світу. Основними відмінностями є рівень інфляції та природа походження даних процесів. Однак можна прийти до висновку, що порушення законів грошового обігу, які призводять до інфляції, характеризуються систематичними повтореннями. Таким чином, порушення законів грошового обігу слід визнати закономірними[90] й властивими будь-якій економічній системі (незалежно від того, вказані зміни цін є явними або прихованими). Оскільки зміни економічної вартості безпосередньо впливають на складові майна, зобов'язань, капіталу підприємства, потребує розробки механізм їх об'єктивного відображення з метою врахування при прийнятті управлінських рішень. Останнє може бути забезпечене лише інструментами бухгалтерського обліку. Тобто закономірні зміни оцінок об'єктів бухгалтерського обліку потребує обгрунтування на теоретичному рівні в частині визначення справедливості їх визнання об'єктами бухгалтерського обліку та практичної реалізації у вигляді ряду методик коригування облікових даних і показників звітності. Причому таке врахування повинне бути здійснене системно та відповідно до змісту явищ, що відбуваються.

Прийняття управлінських рішень в умовах інфляційних процесів вимагає оцінки факторів, які призвели до зміни вартостей (зростання або зменшення) грошової одиниці. Це необхідно для розуміння характеру ризиків, що супроводжують господарську діяльність, прогнозування можливих наслідків існуючого стану. Перш за все, виникає потреба в моніторингу макроекономічних процесів з подальшим аналізом на рівні суб'єкта господарювання.

1.2. Трансформація майнового стану підприємства під впливом інфляційних процесів

Інфляційні процеси, супроводжуючи економічний розвиток, нині переважно вимірюються на макрорівні. Прийнято, що аналіз впливу динаміки цін здійснюється лише на державному чи регіональному рівні. Однак конкретний – як негативний, так і позитивний – вплив виражається саме на макрорівні, в діяльності окремих суб'єктів господарювання. Проте на

[90] Відповідно до існуючих трактувань поняття "закономірність", в його основі суттєвий зв'язок явищ реального світу, що постійно повторюється та визначає етапи, форми процесу становлення, розвитку суспільства, природи й духовної культури. Інфляція є наслідком суттєвих зв'язків між різними макроекономічними показниками, що визначають розвиток будь-якої держави.

сучасному етапі розвитку економічних відносин показники інфляції чи інших процесів зміни вартості грошової одиниці розраховані лише частково враховуються в діяльності підприємств. Систематизація причин і наслідків інфляційних процесів як на макро-, так і мікрорівні дає можливість визначити заходи, спрямовані на пом'якшення впливу негативних процесів. При цьому важливим є відслідкування напрямів розвитку бухгалтерському обліку для вирішення проблеми об'єктивності інформаційного забезпечення управлінських рішень.

Аналіз наукових досліджень, представлених у авторефератах дисертацій, захищених в Україні, Російській Федерації та Республіці Білорусь (додаток А), показав, що вивчення сутності інфляції здійснюється переважно з позиції її впливу на перебіг макроекономічних процесів або оцінку підприємства. Наслідки зміни вартості грошової одиниці та їх відображення в бухгалтерському обліку вивчалося фрагментарно: в розрізі окремих об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, розглядалися питання актуалізації історичних оцінок основних засобів, запасів, власного капіталу. Слід відзначити, що значну увагу питанням відображення впливу інфляційних процесів на систему бухгалтерського обліку приділено вченими Російської Федерації. Разом з цим, комплексного вирішення проблема не отримала. Для системного вирішення необхідним є відслідкування причин інфляційних процсів та їх прояву в діяльності підприємства. Це дозволить визначити прояв інфляції в системі бухгалтерського обліку та спрямувати дослідження на вивчення його методологічної складової.

Російські дослідники В.Г. Лєбєдєв, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарєв у своїх працях зазначають, що "високі темпи інфляції ускладнюють перспективне планування, так як неможливість достовірного прогнозування рівня інфляції перешкоджає розрахунку очікуваних витрат і доходів. Крім того, інфляційні очікування ускладнюють планування збуту, так як порушуються закономірності попиту, характерні для стабільних умов господарювання… Невпорядкований інфляційний процес негативно відображається на ефективності всієї системи управління витратами, оскільки витрати підлягають впливу інфляції, що підриває дисципліну дотримання запланованого рівня витрат"[91]. Залишаючи поза увагою згадані вище процеси зміни вартості, управлінський персонал ризикує якістю інвестиційної діяльності.

[91] Управление затратами на предприятии: [учебник] / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев и др. – СПб.: "Издательский дом" "Бизнес-пресса", 2000. – 277 с. – С. 41.

Дослідження причин існування інфляційних процесів з початку їх виникнення до сучасності (у додатку В розкрито погляд вчених на процеси, які зумовлюють існування інфляції) дозволило систематизувати чинники інфляційних процесів в Україні (табл. 1.6).

Таблиця 1.6. Інфляційні чинники в Україні

Чинники інфляції в Україні			
зовнішні	*внурішні*	*базові (постійні)*	*змінні*
поширення процесів глобалізації; лібералізація зовнішніх торговельних відносин, що передували вступу України в СОТ; значний вплив світових цін; зростання цін на енергоносії; масштабне зростання питомої ваги імпорту	різке скорочення обсягів вітчизняного виробництва; постійно зростаючий зовнішній борг; переповнення грошових каналів; зростання витрат виробництва; дефіцит державного бюджету	економічна політика держави; структурні диспропорції в економіці країни; стан бюджету та бюджетної системи; випереджаюче зростання рівня реальної заробітної плати порівняно з рівнем продуктивності праці; енергомісткість економіки; демографічна ситуація та рівень професійної підготовки фахівців; зростання безробіття; психологіче очікування	занепад та нестабільність розвитку сільського господарства; зміна рівня податків, політична нестабільність; коливання вартості енергоносіїв; вплив природних монополій, що мають можливість безконтрольно підвищувати ціни, та мають необґрунтовані пільги; світові чинники; товарний дефіцит; недовіра до банківської системи

		підвищення цін	

Джерело: систематизовано на основі [92], [93], [94], [95], [96], [97], [98], [99], [100], [101], [102], [103], [104]

Внаслідок інфляції знижується обсяг виробництва, доходи громадян, збільшуються податки, утворюється недовіра громадян не лише до грошових одиниць, але й до уряду країни тощо. Інфляція супроводжується підвищенням загального рівня цін у той час, як доходи громадян з фіксованою ставкою залишаються постійними, в результаті чого зазначені доходи та інші заощадження починають втрачати свою вартість і населення вже не може придбати таку ж кількість товарів як до розгортання інфляції. Зниження попиту одразу ж впливає і на виробничу сферу, знижуються обсяги виробництва, в результаті чого скорочується чисельність працівників, зростає рівень безробіття, товарів в країні стає все менше, а паперових грошей все більше, тому ціни мають тенденцію до зростання. Також необхідно зазначити, що в умовах інфляції стають неможливими будь-які довгострокові угоди (кредитування, інвестування тощо), оскільки позичальник не захоче отримати свої інвестиції назад знеціненими. У зв'язку з цим порушується нормальний розподіл доходів між кредиторами і дебіторами, причому обидві сторони мають різні інтереси. Отже, обмежуються кредитні операції, в результаті чого зменшуються фінансові ресурси держави.

---

[92] Ватажок С.Г. Вдосконалення механізмів соціально – економічного захисту населення України в умовах фінансової кризи / С.Г. Ватажок // Теоретичні та прикладні питання економіки – 2010 – № 21. – С. 212-233.

[93] Черничко С.Ф. Внутрішні чинники розвитку інфляційних процесів в Україні / С.Ф. Черничко // Науковий вісник НЛТУ України – 2008 – № 18.6. – С. 123-127.

[94] Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – [2-ге вид., випр. та доп.]. – Л.: Вид-во "Центр Європи", 1997. – 576 с.

[95] Далин С.А. Инфляции в эпохи социальных революций / С.А. Далин / Под ред. А.В. Аникина. – М.: Наука, 1983. – 305 с.

[96] Никитин С. Инфляция на рубеже 80-х годов / С. Никитин // Вопросы экономики. – 1982. – № 3. – С. 115-124.

[97] Коваленко О. Інфляція в Україні: особливості та вплив на фінансову систему / О. Коваленко // Формування ринкової економіки в Україні – 2009 – № 19. – С. 308-315.

[98] Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редкол.: …С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – 864 с.

[99] Каспина Р.Г. Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с.

[100] Мировое хозяйство и советская экономика: шансы и иллюзии: [монографія]. – М.: Международные отношения, 1990. – 416 с.

[101] Основи ринкової економіки: [підручник] / В.М. Петюх, А.В. Коровський, М.О. Ліфінцев та ін. / За ред. к.е.н. В.М. Петюха – Київ: "Урожай", 1995. – 400 с.

[102] Танко З. Распределение: (Анализ самоуправления в Югославии): [пер. с серб.-хорват.] / Авт. предисл. Ю.Г. Наидо. – М.: Экономика, 1990. – 272 с.

[103] Nowak E. Zaawansowana rachunkowość zarządcza / E. Nowak. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2003. – 311 s.

[104] Кантор Е.Л. Основные фонды промышленных предприятий / Е.Л. Кантор, А.И. Гинзбург, В.Е. Кантор – Спб.: Питер, 2002. – 240 с. – С. 95.

У цілому серед дослідників[105], [106] існують різні підходи щодо систематизації причин інфляції. Зокрема, виділяють монетарні та немонетарні, безпосередні (прямі) та другорядні причини. Наприклад, до безпосередніх причин інфляції відносять збільшення кількості грошей в обігу та підвищення цін. До другорядних – мілітаризацію економіки, наявність великої кількості монополій в державі, зростання безробіття, державних витрат, дефіцит державного бюджету, монополізацію виробництва, надлишкове розширення зовнішнього кредиту тощо. Вони є другорядними, адже не прямо впливають на розгортання інфляційних процесів, а мають вплив на прямі причини інфляції. Так, за наявності дефіциту державного бюджету (другорядна причина інфляції) та відсутності економічно обгрунтованих шляхів для його покриття, уряд буде проводити додаткову емісію грошей. У будь-якому випадку, причини інфляції є пов'язаними між собою та взаємодоповнюють одна одну. Ідентифікація наведених у табл. 1.6 процесів дозволяє вжити певних заходів для зниження негативного впливу наслідків інфляції, що також можуть бути досить різноманітними. Вони передбачають розробку перспективних механізмів отримання та обробки інформації для управління. Аналіз наведених процесів слід враховувати при побудові облікової політики. Це дозволить підприємству більш гнучко реагувати на наслідки інфляції.

Аналіз інформаційного фактору при здійсненні управління господарською діяльністю підприємства показав, що інфляційні процеси викривлюють якість економічної інформації, що, в свою чергу, впливає на прийняття управлінських рішень.

На основі результатів аналізу підходів науковців (табл. В.2 додатку В) виділено наступні найбільш суттєві наслідки інфляції:

1. Інфляція призводить до перерозподілу багатства у суспільстві: позичальники втрачають частину наданих у кредит коштів у зв'язку з падінням їх купівельної спроможності. Одночасно накопичення ресурсів відбувається у боржників, які повертають залучені кошти з нижчою

[105] Ватажок С.Г. Вдосконалення механізмів соціально – економічного захисту населення України в умовах фінансової кризи / С.Г. Ватажок // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2010. – № 21. – С. 212-233.

[106] Черничко С.Ф. Внутрішні чинники розвитку інфляційних процесів в Україні / С.Ф. Черничко // Науковий вісник НЛТУ України – 2008 – 18.6. – С. 123-127.

вартістю. Перевагу мають особи, які одержали іпотечні кредити та в яких боргів більше, ніж наданих кредитів[107]. Інструментом перерозподілу є:

– дефіцит державного бюджету;

– державний борг;

– інфляційний податок – з капіталу. Він сплачується автоматично під час купівлі товарів за вищими цінами.

Крім того, у період інфляційних процесів відбувався перерозподіл майна й доходів від осіб, які отримують фіксовані доходи, до інших груп населення, частина доходів перетікає у тіньовий сектор.

2. Високі темпи інфляції і різка зміна структури цін ускладнюють планування (особливо довгострокове) підприємств і домогосподарств. У результаті зростають невизначеність і ризик. Платою за це є зростання відсоткових ставок та прибутків, а інвестиції здебільшого набувають короткострокового характеру. Так, А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев[108] причиною цього називають висування на перший план тактичних завдань управління, що, в свою чергу, завдає шкоди стратегічним цілям та інтересам підприємства. Дане питання також піднімалося І. Ярощук, яка стверджує, що "інфляція веде до розвитку феномена "згасання" інвестиційної активності підприємств, "проїдання" коштів для розширеного відтворення. Вона ускладнює процес не тільки розширеного, але й простого відтворення капіталу підприємства"[109]. Списуючи на витрати амортизацію, яка нараховувалася виходячи з історичної вартості об'єкта основних засобів, суб'єкти господарювання тим самим зменшують джерела фінансування розвитку виробництва.

3. Населення та корпорації прагнуть матеріалізувати грошові кошти, які швидко знецінюються. Результатом є зростання сукупного попиту й цін (інфляція попиту)[110].

---

[107] Основи ринкової економіки: [підручник] / В.М. Петюх, А.В. Коровський, М.О. Ліфінцев та ін. / За ред. к.е.н. В.М. Петюха – Київ: "Урожай", 1995. – 400 с. – С. 94.

[108] Шеремет А.Д. Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 208 с. – С. 135.

[109] Ярощук І. Вплив інфляції на фінансовий стан і фінансові результати підприємства / І. Ярощук // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку: зб. тез IV Міжнародної наук.-практ. конференції. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – С. 174-176. – С. 174.

[110] Кантор Е.Л. Основные фонды промышленных предприятий / Е.Л. Кантор, А.И. Гинзбург, В.Е. Кантор – Спб.: Питер, 2002. – 240 с. – С. 95.

4. Реальна грошова процентна ставка зменшується на величину щорічного проценту зростання інфляції, тобто відбувається зниження реальної вартості заощаджень.

5. У результаті зростання цін знижується конкурентоспроможність національних товарів, внаслідок чого виникає негативне сальдо зовнішнього торгівельного балансу.

6. Зростає попит на більш стабільну іноземну валюту, посилюється витік капіталу за кордон.

7. Знижується політична стабільність у суспільстві, зростає соціальна напруженість.

8. Змінюється структура і зменшуються реальні доходи державного бюджету. Звужуються можливості держави для експансій у фіскальній та монетарній політиці. Зростає бюджетний дефіцит і державний борг, запускається механізм їх відтворення.

9. Інфляція призводить до прихованої конфіскації грошових коштів у населення і підприємств через податки. Це відбувається внаслідок того, що зростання номінального доходу автоматично призводить до підвищення податків. У фізичних та юридичних осіб вилучається частина доходів, які не є прибутками і які повинні покрити поточні витрати. Тобто відбувається збільшення суми податків, причому в більшій мірі оподатковуються платники з відносно низьким фіксованим рівнем доходів.

Яковлєва А.В. зазначає: "В інфляційному стані економіки з обтяжуючим оподаткуванням проблема багатьох підприємств полягає у збільшенні оборотних засобів. Довгострокове інвестування збільшує дефіцит ліквідних засобів. Як відомо, збільшення оборотних засобів може здійснюватися за рахунок власних джерел"[111].

10. Інфляція погіршує керованість національним господарством, оскільки посилюється нестабільність, змінюються ціни, важко прогнозувати витрати й прибутки, що знижує економічну активність.

[111] Яковлева А.В. Учет инфляционных факторов при анализе эффективности использования кредитов и займов / А.В. Яковлева // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тезисы докладов Межд. практ. конф. – Мн.: БГЭУ, 2000. – 293 с. – С. 208-209. – С. 208.

11. В умовах стагфляції висока інфляція поєднується з високим безробіттям. У результаті знижується й мотивація до праці, оскільки реальна заробітна плата зменшується, як і її купівельна спроможність.

12. При гіперінфляції виробнича діяльність стає неефективною, зростає частка посередницької діяльності. Гроші перестають виконувати свої функції (зростає бартер), посилюються неплатежі з поглибленням відриву реальних цін від номінальних. Порушуються кредитні відносини, уповільнюються виробництво й обмін, обмежуються обсяги надання кредитів, посилюється економічна, соціальна та політична невизначеність.

13. Відбувається знецінення амортизаційного фонду, що ускладнює процес відтворення. Знецінюються грошові заощадження населення, банківські вклади, облігації, страховки, готівка. Кошти спрямовуються в основному на поточне споживання. Калюга Є.В. з цього приводу зазначає, що "… заниження витрат підприємства в частині матеріальних витрат і амортизаційних відрахувань призводить до необґрунтованого заниження собівартості і, відповідно, завищення прибутку. Базою оподаткування при цьому є номінальна, а не реальна сума прибутку. У результаті, з підприємства стягується до бюджету фактично неіснуючий прибуток (його оборотні кошти), що й спричиняє всі негативні наслідки для фінансового стану й платоспроможності підприємства" [112].

14. Інфляційні стрибки цін призводять до спекулятивних процесів.

15. Постійна зміна вартостей зумовлює зниження якості економічної інформації у зв'язку з неврахуванням впливу інфляційних змін.

Інфляція проявляється у різних сферах життєдіяльності суспільства. Її зумовлюють порушення в ланках народного господарства. Однак причину появи інфляції не можна зводити тільки до надлишкового випуску грошей, тому що він викликаний іншими, більш суттєвими факторами. Часто високі темпи інфляції пояснюються невмілою економічною політикою, непослідовними економічними заходами[113]. На це вказує досвід країн Європи,

[112] Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с. – С. 182.

[113] Основи ринкової економіки: [підручник] / В.М. Петюх, А.В. Коровський, М.О. Ліфінцев та ін. / За ред. к.е.н. В.М. Петюха – Київ: "Урожай", 1995. – 400 с. – С. 91-92.

уряди яких здійснюють макроекономічну політику з підтримання низького рівня інфляції, застосовуючи різні методи таргетування. Саме тому необхідність у значних коригуваннях облікових даних зникла. Проте поступове накопичення відхилень вимагає певного вирішення на рівні підприємств.

Одночасно слід відмитити, що важливою і часто визначальною причиною виникнення як інфляційного попиту, так і інфляційної пропозиції, є інфляційні очікування. Зі знеціненням грошей населення, очікуючи ще більшого знецінення грошової одиниці, вимагає збільшення заробітної плати, створює запаси продуктів тощо, що прискорює інфляцію. В частині пропозиції – та ж ситуація: підприємства намагаються виробити меншу кількість продукції з більшою ціною, що також прискорює інфляцію. Інфляційні очікування є одним із найбільших чинників інфляції, досить специфічним, оскільки безпосередньо вплинути на інфляційні очікування населення і підприємств досить важко. Вказані явища недостатньо досліджені, про що свідчить незначна кількість літератури з даного питання, хоча це один з найважливіших аспектів інфляції. Так, якщо передбачити інфляційні очікування та вжити відповідних заходів, паніка під час падіння грошової одиниці зменшиться, а інфляційний процес зможе ефективніше контролюватися. Інфляція та інфляційні очікування визначаються рівнем розвитку економіки, соціальним рівнем життя населення, зовнішніми факторами та економічною культурою країни в цілому. Інфляція – це явище, небезпечне як для високорозвиненої, так і для нестабільної економіки[114].

Окрім негативних наслідків інфляції для економіки країни слід виділити також і позитивні наслідки[115]:

– стимулювання платоспроможного попиту населення;

– сприяє зростанню заощаджень громадян та зростанню інвестицій;

– зумовлює перерозподіл доходів на користь осіб, які займаються підприємницькою діяльністю;

– за рахунок помірного зростання цін породжує оптимізм у підприємців в оцінках ймовірних очікувань прибутків.

При цьому позитивні наслідки інфляції можливі лише при прояві помірної інфляції, тобто при незначному підвищенні інфляційного рівня,

[114] Юртіна Т.В. Інфляційні коливання в період ринкових трансформацій і їх вплив на економіку ринкового типу [Електронний ресурс] / Т.В. Юртіна. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvbdfa / 2009_4/4%2817%29_2009_articles/4%2817%29_2009_articles_3/4%2817%29_2009_articles_3_iurtina.pdf.

[115] Черничко С.Ф. Внутрішні чинники розвитку інфляційних процесів в Україні / С.Ф. Черничко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18.6. – С. 123-127.

тому зміни, що при цьому відбуваються, є незначними та майже непомітними. Відповідно, фізичні та юридичні особи мають відчуття власної платоспроможності, а тому зростають заощадження та обсяги інвестицій. При помірному зростанні цін для підприємців характерний оптимізм щодо зростання очікуваних прибутків.

Виходячи з даного переліку бачимо, що інфляція має переважно негативний вплив, як стверджували меркантилісти та деякі сучасні економісти, руйнує не тільки грошово-кредитну систему в країні, але й знижує соціальний рівень життя населення (рис. 1.9).

Рис. 1.9. Негативні наслідки інфляції в економічній теорії

З урахуванням виявлених негативних наслідків інфляції (рис. 1.9), приходимо до висновку, що в бухгалтерському обліку дані наслідки призводитимуть до зниження купівельної спроможності грошової одиниці, а також до:

– збільшення заощаджень на валютних рахунках суб'єкта господарювання;

– неритмічності замовлень на продукцію (роботи, товари, послуги), що призводить до зменшення доходів суб'єкта господарювання;

– прагнення підприємства за наявності вільних грошових коштів інвестувати їх у майно, а не оборот;

– знецінення наявної дебіторської заборгованості, якщо в договорі не передбачено індексації.

Інфляція по-різному впливає на інвестиційні можливості підприємства та його поточний фінансовий стан, зокрема, на вибір і прийняття рішень, оскільки інвестиції підприємство здійснює сьогодні і їх номінальна вартість дорівнює реальній вартості, а прибутки буде отримувати через деякий час. До того моменту зменшиться не тільки поточна вартість майбутніх грошових надходжень, а й самі гроші знецінятся внаслідок інфляції. В умовах інфляції інвестування грошових коштів у будь-які операції виправдане лише в тому випадку, коли прибутковість вкладень перевищуватиме темпи інфляції. Таким чином, при інфляції ускладнюється оцінювання інвестиційного рішення, використання такого джерела довготермінового фінансування, як випуск облігацій; виникає додаткова потреба в джерелах фінансування; зростають відсотки на позиковий капітал і ставки дисконтування; підвищується ступінь диверсифікації інвестиційного портфеля підприємства.

Доходи й витрати також обчислюються в особливому порядку в період коливання цін. Якщо на підприємстві є часовий розрив між відвантаженням і оплатою продукції, то за період такого розриву купівельна спроможність грошей зменшується, незалежно від того, яким є рівень інфляції (приблизно, на величину відсотків, які підприємство могло б отримати, якби грошові кошти, що надходили у момент відвантаження, були покладені на депозит у банку).

При інфляції реальна вартість кожного надходження грошових коштів зменшується ще й на величину інфляційного знецінення. Тому в умовах інфляції підприємство прагне зменшити тимчасовий розрив між відвантаженням та оплатою або працює з контрагентами на умовах попередньої оплати, що зумовлює втрати у конкурентній боротьбі, оскільки найважливішим чинником збільшення обсягу продажу є реалізація продукції на умовах наступної оплати.

Потреба підприємства в обігових коштах для придбання сировини, матеріалів, створення запасів готової продукції залежить від обсягу продажу, співвідношення цін на придбання сировини і цін продажу продукції (пряма й обернена залежність), періоду обороту дебіторської та кредиторської заборгованості. В умовах інфляційних процесів ціни на сировину, матеріали, паливо зростають і, відповідно, зростає номінальна величина фінансових потреб підприємства. Інфляція фактично зменшує реальну ціну придбання

виробничих запасів, змушуючи підприємства підвищувати середній термін кредиторської заборгованості настільки, що він починає перевищувати середній термін дебіторської заборгованості[116].

Вплив інфляції на процеси господарської діяльності підприємства проявляється у змінах вартості в процесі кругообороту капіталу.

Кругооборотом господарських засобів є їх безперервне переміщення, при якому вони переходять з однієї стадії виробництва в іншу і при цьому змінюють форму, постійно повертаючись до початкової форми[117].

Процес кругообороту проходить наступні стадії: купівля, виробництво та продаж. Дані стадії сприяють зміні форми капіталу, кожна з них є важливою у процесі кругообороту. За твердженням К. Маркса, первісно капітал – будь-яке благо, вартість. Однак капітал є не просто вартістю, а авансованою вартістю, що підкреслює і пояснює інтерес підприємця в авансуванні коштів на продаж певного товару, що може бути пов'язаний з ризиком і втратою авансованої вартості.

Водночас, авансована вартість ще не є капіталом. Таким він може стати, якщо створить додану вартість, що після продажу принесе прибуток. Капітал, за К. Марксом, є самозростаючою вартістю. Однак і цього не достатньо: капітал є вартістю, що перебуває в постійному русі, і, чим швидший оборот авансованої вартості, тим менше коштів необхідно для досягнення поставленої мети. При цьому форма вкладених ресурсів постійно змінюється: від грошової форми (на першій стадії кругообороту), виробничого капіталу (на другій) до товарної форми (на третій стадії, де відбувається перетворення товарного капіталу в грошовий).

Таким чином, принциповим в кругообороті капіталу є не лише перетворення його форм, а створення доданої вартості.

Вартісна оцінка, що є базовою ознакою бухгалтерського обліку, обумовлює розрахунок фінансових результатів у грошовому вираженні. Відповідно, за кожною з класичних стадій кругообороту капіталу, сформованого К. Марксом, можна отримати вартісне вираження відповідних складових кругообороту: суму грошових коштів, залучених до господарського

[116] Афанасьев А.А. Зависимость объема бартерных сделок от изменения количества денег в обращении и темпа инфляции: дис. … кандидата экон.наук: 08.00.13 / Антон Александрович Афанасьев – М., 2000. – 108 с.

[117] Быкова А. Теория бухгалтерського учета / А. Быкова. – М.: Госфиниздат, 1962. – 352 с. – С. 35.

обороту, вартість придбаних факторів виробництва, а також суму грошових коштів, отриманих за рахунок продажу результату стадії виробництва.

При розгляді питань, пов'язаних з рухом капіталу та модифікацією його форм, і впливом таких процесів на об'єкти бухгалтерського обліку більшістю фахівців звертається увага на види капіталу та швидкість їх обороту. Крім того, визначається вплив на фінансові результати.

Особливості кругообороту оборотних засобів дослідили Л.О. Вдовенко, О.С. Одемлюк[118]. Автори наголосили на тому, що оборотні засоби – це найбільш мобільна складова предметів праці; ефективне використання яких дає можливість здійснити безперервний процес виробництва й продажу продукції.

Особливістю кругообороту оборотного капіталу є його авансування в різні види витрат діяльності підприємства і повернення після завершення кожного обороту до своєї початкової величини, а особлива умова кругообороту оборотних засобів – це приріст грошових коштів порівняно з авансованою сумою і безперервність процесу виробництва та продажу продукції.

Місце необоротних активів у діяльності підприємства, сутність та класифікація капіталу, взаємозв'язок фізичного і фінансового капіталу з соціальним, кругооборот необоротних активів в процесі їх використання досліджували В.С. Ківачук та Ю.Н. Слапик[119].

Автори встановили, що в умовах жорсткої конкуренції на перший план виходять фактори, що раніше відомі, але в нових умовах набувають нових форм прояву. Головний з них – поширення знань й інформації як безпосереднього виробничого ресурсу. Для забезпечення успішної діяльності підприємства в конкурентному середовищі, в його обороті, поряд з визнаними, діють і так звані "невідчутні" активи, які мають значення для підприємства, але які не відображаються у формах фінансової звітності. В результаті цього інформація, що міститься у фінансовій звітності, не повною мірою здатна задовольняти потреби управлінців та інвесторів.

Таким чином, інформація, представлена у фінансовій звітності та сформована за даними бухгалтерського обліку, характеризує тільки грошову

---

[118] Вдовенко Л.О. Особливості кругообороту оборотних засобів / Л.О. Вдовенко, О.С. Одемлюк // Бъдещето проблемите на световната наука: Материали за 4-а международна научна практична конференция, Том 5. Икономики. – София: "Бял ГРАД-БГ" ООД, 2008. – 112 с. – С. 103-108.

[119] Кивачук В.С. Кругооборот капитала действующего предприятия: современные формы функционирования / В.С. Кивачук, Ю.Н. Слапик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – Випуск 2 (8). – 276 с. – С. 64-75.

оцінку капіталу в основних формах функціонування – необоротні та оборотні активи, вартісна оцінка яких сформована на момент надходження на підприємство грошову оцінку. Існують об'єкти виробничого й фінансового обороту, які не оцінені (випадково або навмисно), в облікових даних не відображалися, однак формували форму капіталу всередині підприємства: "підприємницькі здібності", "імобілізований капітал", "соціальний капітал". Саме тому виведення із "тіні" даних активів сприяє нарощуванню додаткового капіталу, яким може управляти підприємець без звітування перед конкурентами й суспільством. Це джерело його підприємницького ресурсу, на основі якого створюється успішна діяльність підприємства. Прозорий облік в частині вказаних видів активів підприємцю не потрібний.

У своїх дослідженнях В.С. Ківачук та Ю.Н. Слапик розглядали також кругообороти необоротних активів у процесі їх використання. Автори наголосили на тому, шо капітал, виконуючи свої функції, знаходиться в постійному русі. Основні позиції теорії кругообороту й обороту капіталу вчені представили в такому вигляді:

1) починаючи свій рух в грошовій формі (Г), капітал використовується для закупки факторів виробництва (Т), організації існуючих виробничих процесів (П) і продажу товарної продукції (Т'), потім він повертається у формі виручки від продажу в своїй початковій грошовій формі (Г');

2) виробничу діяльність підприємства можна представити у вигляді трьох основних, відносно самостійних процесів – постачання, виробництва і продажу. В діяльності виробничого підприємства ці процеси відбуваються одночасно;

3) рух капіталу здійснюється по кругу, а також розширюється по зростаючій спіралі. Абстрактна схема кругового руху капіталу, починаючи від початкової грошової форми і повертаючись знову ж до грошової форми, є кругооборотом капіталу;

4) кругооборот капіталу Г – Г' набуває вигляду формули: Г – Т..П..Т' – Г'.

Стадію створення підприємства і початок кругообороту його капіталу автори представили послідовністю перетворення грошових коштів, отриманих як внесок до статутного капіталу на початку діяльності, на матеріальні засоби у процесі придбання, обробку останніх у процесі виробництва та наступне отримання доходу від продажу. У розвиток представленої схеми обороту автори деталізують складові оборотних і необоротних активів.

У подальшому В.С. Ківачук та Ю.Н. Слапик визначають складові кругообороту при виході підприємства на стабільну діяльність, пов'язану із забезпеченням отримання прибутку.

Якщо в результаті дії зовнішніх або внутрішніх факторів умови діяльності підприємства змінюються, то це може призвести до тимчасової іммобілізації його активів на різних стадіях кругообороту капіталу. При цьому іммобілізацію активів можна розглядати з двох сторін: 1) може призвести до втрат для підприємств; 2) здатна приносити додатковий дохід. Надмірні запаси матеріалів і неліквідні матеріали можуть бути продані або надані у вигляді процентної товарної позики. Тимчасово вільні грошові кошти при їх вкладі в короткострокові цінні папери або депозити також здатні приносити додатковий дохід у вигляді відсотку.

Білоруський дослідник Ю.Ю. Корольов за результатами дослідження кругообороту капіталу стверджує, шо засоби підприємства постійно змінюються – збільшуються, зменшуються, проте переходять з однієї форми в іншу[120]. Ці зміни – наслідок господарської діяльності підприємства, яку можна представити у вигляді трьох основних, відносно самостійних процесів: постачання, виробництво, продаж. Корольов Ю.Ю. виділяє об'єкти бухгалтерського обліку, які з'являються на різних стадіях кругообороту капіталу, відображаючи їх перетворення у різні форми.

Яремко І.Й. наголошує, що кожна стадія має цільовий характер та економічну доцільність[121]. Призначенням процесу постачання є забезпечення підприємства необхідними ресурсами, виробництва – використання факторів виробництва для отримання продукції, продажу – збут продукції та отримання прибутку. Кожному процесу характерна відповідна економічна ефективність.

У своїх дослідженнях І.Й. Яремко кругооборот капіталу зображає таким чином (рис. 1.10).

[120] Королев Ю.Ю. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие] / Ю.Ю. Королев. – Мн.: Новое знание, 2007. – 304 с.

[121] Яремко І.Й. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / І.Й. Яремко. – Львів: "Новий Світ-2000", 2004. – 240 с. – С. 110.

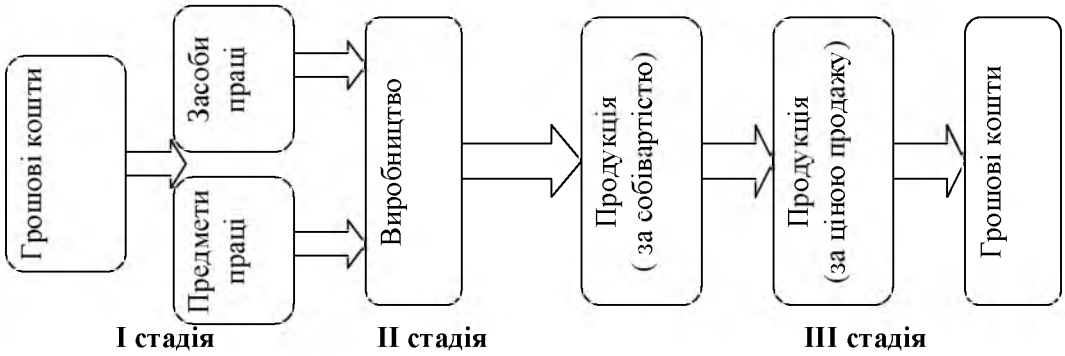
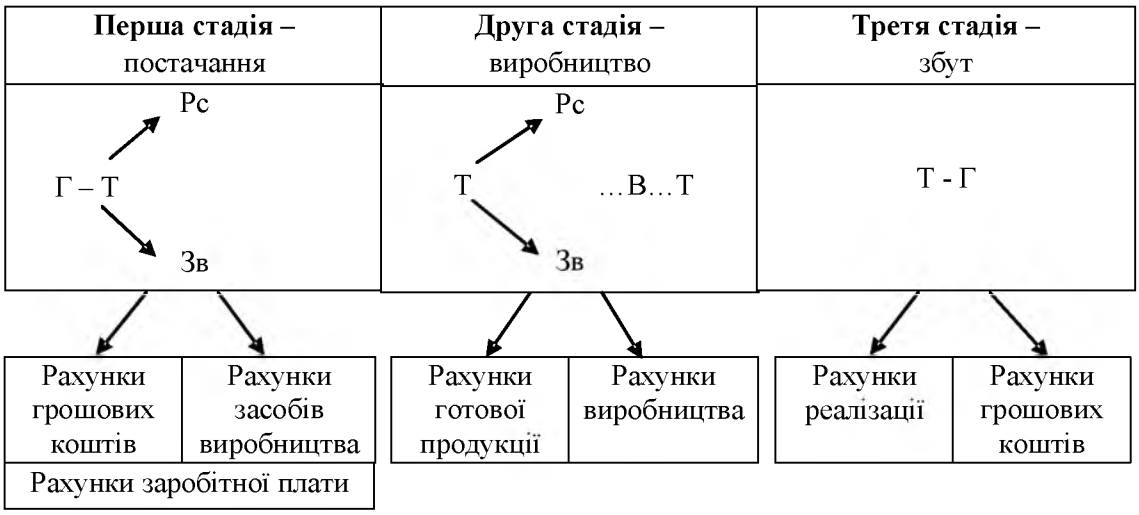


Рис. 1.10. Схема кругообороту капіталу за І.Й. Яремко[122]

Група науковців М.Я. Остап'юк, Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко[123], дослідивши сутність кругообороту капіталу, розкривають зміну зовнішньої форми капіталу під впливом товарно-грошових відносин (рис. 1.11).



Примітка: Г – гроші, Рс – робоча сила, Зв – засоби виробництва, В – витрати, Т – товар.

Рис. 1.11. Формула кругообороту капіталу та його відображення на рахунках бухгалтерського обліку[124]

Оскільки кругооборот капіталу спрямований на створення нової вартості, задоволення потреб кожної людини та суспільства в цілому, для пізнання даних процесів і здійснення контролю за ними необхідна відповідна економічна інформація. На це звертав увагу проф. І.В. Малишев, схематично відображаючи кругооборот капіталу наступним чином (рис. 1.12).

[122] Яремко І.Й. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / І.Й. Яремко. – Львів: "Новий Світ-2000", 2004. – 240 с. – С. 110.

[123] Остап'юк М.Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): [Монографія] / М.Я. Остап'юк, Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с. – С. 121.

[124] Там само.

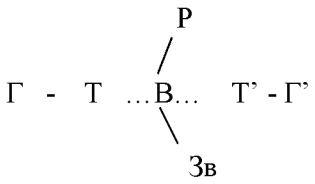


Рис. 1.12. Кругообороті капіталу за І.В. Малишевим[125]

Примітка: Г – гроші, Т – товар, Р – робоча сила, Зв – засоби виробництва, В – виробництво, Т' і Д' – відповідно, товар і гроші, збільшені на додану вартість.

Систематизовані підходи щодо сутності кругообороту капіталу дають можливість зробити висновок, що капітал підприємства знаходиться в постійному русі. Завданням бухгалтерського обліку є забезпечення систематизації та узагальнення інформації про властивості капіталу в різних його проявах. При цьому слід звернути особливу увагу на те, що недостатньо уваги приділяється руху і перетворенню вартостей у процесі кругообороту капіталу. Як правило, негативний результат діяльності підприємства виникає у результаті невідповідностей між вартостями капіталу на різних стадіях його кругообороту.

Повертаючись до тверджень К. Маркса, слід підкреслити, що капітал є самозростаючою вартістю. Тобто у результаті кругообороту повинно відбуватися примноження вартостей, авансованих у господарську діяльність. Однак існування інфляції, що виникає на макроекономічному рівні та знаходить своє відображення у всіх господарських процесах на мікрорівні, призводить до невідповідності оцінки засобів, що видозмінюються під час господарських процесів. Саме на такій динаміці акцентує увагу М.Ю. Медведєв, відзначаючи, що основним "… вродженим і неусувним дефектом Марксового підходу" є неприйняття до уваги інфляції[126]. Наявність останньої призводить до нетотожності вартостей, які перетворюються у процесі кругообороту капіталу.

Зокрема, М.Ю. Медведєв справедливо наголошує, що застосування в бухгалтерському обліку оцінки за історичною вартістю призводить до необ'єктивного відображення фінансового результату підприємства. Це пов'язане з тим, що до авансованого капіталу, вираженого у фактичній

[125] Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие для с.-х. вузов] / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с. – С. 86.
[126] Медведев М.Ю. Основы калькулирования. Просто на 100 % / М.Ю. Медведев. – М.: Эксмо, 2008. – 128 с.

вартості, додаються певні витрати, здійснені у процесі виробництва. Таким чином отримується сформована облікова оцінка товарного капіталу, в подальшому визначається прибуток як різниця авансованої та історичної вартості. Підхід, що застосовується призводить до неможливості забезпечення об'єктивного відображення реальної вартості майна, що належить підприємству, а також реальної суми фінансових результатів, відображених у звітності. Навіть за отримання грошових коштів у більшій сумі, ніж вкладений на початку кругообороту капітал, її вже буде недостатньо для подальшого придбання необхідних виробничих засобів, оскільки у результаті інфляції їх вартість зросла.

Якщо аналізувати вплив інфляційних процесів на суму податків, що сплачує підприємство до бюджету, то не важко помітити, що отриманий інфляційний прибуток є більшим від "реального" (який можна отримати за відсутності інфляції в економіці). В умовах існування інфляції отримується завищений прибуток, чим збільшується база оподаткування. Дане питання у своїх працях розглядали Р.Г. Каспіна, Є.В. Калюга, А.С. Логінов, В.П. Савчук.

Так, В.П. Савчук зазначає, що в умовах інфляції балансова вартість основних засобів, визначена на основі ціни їх придбання, перестає адекватно відображати їх реальну вартість. Виникає розрив між бухгалтерською і дійсною цінністю основних засобів, у результаті чого розміри амортизаційних відрахувань відстають від фактичної динаміки інфляційного процесу, а обігові кошти підприємства перетікають в оподатковуваний прибуток, завищують його, і підприємство виплачує податок на прибуток, не відповідний його економічно реальними фінансовим результатам[127].

Крім того, базування облікової оцінки на витратах придбання та визначення собівартості на рівні понесених витрат на формування елементів собівартості обумовлює завищення фінансового результату, що оподатковується (рис. 1.13).

[127] Савчук В.П. Вплив інфляції на оцінку показників прибутковості підприємства. / В.П. Савчук, О.В. Москаленко // Фінанси України. – 2002. – № 1. – С. 50-60. – С. 50.

EMBED Word.Picture.8

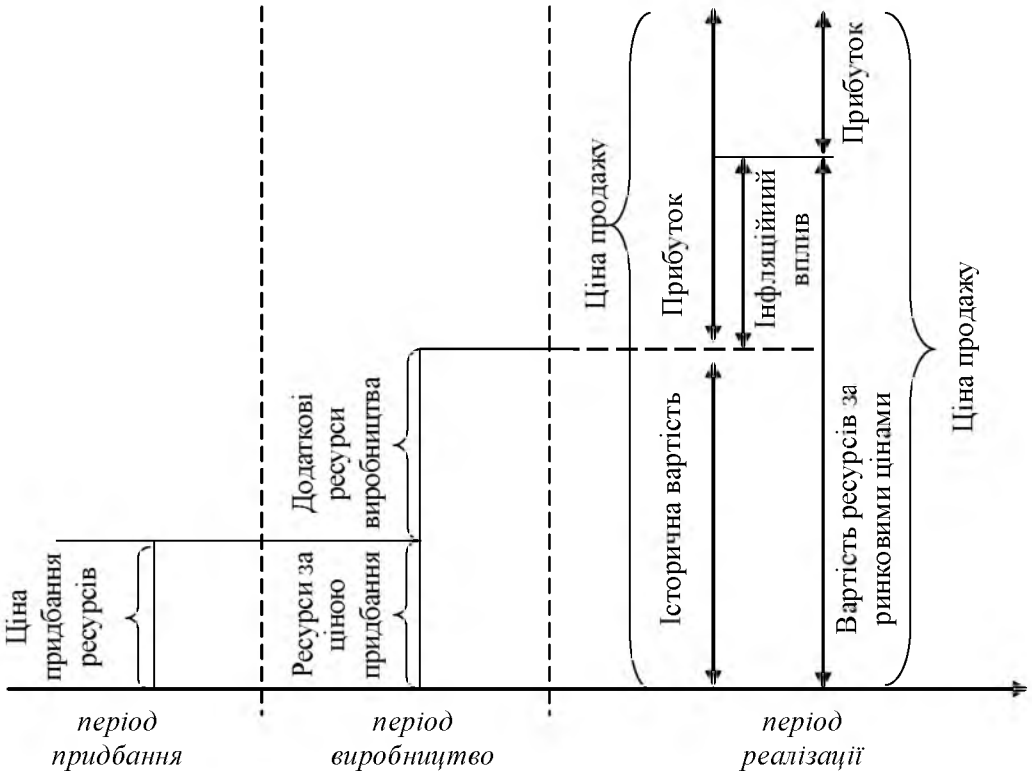


Рис. 1.13. Вплив інфляції на фінансовий результат підприємства

Ціна готової продукції визначається, виходячи зі встановлених на ринку цін у поточному періоді. Однак собівартість виробленої продукції розраховується на основі витрат минулих періодів, які не враховують рівня інфляції, що призводить до завищення рівня прибутку. Відповідно, прибуток підприємства завищується, внаслідок чого зростає і податок на прибуток. У результаті до бюджету перераховуються кошти, яких насправді підприємство не має, оскільки отримана виручка спрямовується на покриття витрат фактичної собівартості й компенсацію зростання цін. Таким чином, вимивається власний капітал підприємства. Уникнути таких процесів дозволяє переоцінка запасів, за якої коригується їх вартість на загальний рівень цін у поточному періоді. Це знижує наслідки проблеми заниженої собівартості та завищеного прибутку.

Отримавши в результаті коригувань і уточнень достовірні облікові дані, слід звернути увагу на наступні особливості управління в умовах інфляції. Інфляційні процеси ускладнюють роботу управлінського персоналу. Менеджери повинні приділяти особливу увагу інструментам і процедурам його діяльності, на які найістотніше впливає інфляція, а також проблемам, до яких призводить дана нестабільність.

Якщо економічна ситуація в країні є нестабільною, спостерігаються тенденції щодо зростання рівня інфляції, безробіття, порушується обіг фінансових ресурсів тощо, то це негативним чином впливає на діяльність суб'єктів господарювання, що проявляється у викривленні даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, зниженні обсягів виробництва, скороченні працівників тощо.

Аналіз причин і наслідків інфляційних процесів показав суттєвість їх впливу на стан господарювання не лише на рівні держави, а, насамперед, в діяльності конкретних суб'єктів бізнесу. Інфляційні процеси, руйнуючи основні економічні закони, впливають на господарську діяльність підприємства, зокрема, на процес ведення бухгалтерського обліку. Отже, факт наявності інфляційних процесів має знайти адекватне відображення у вихідній обліковій інформації, оскільки від її якості та достовірності залежить ефективність прийняття управлінських рішень. Відповідно, формування показників бухгалтерського обліку ускладнюється, а при збереженні достовірності об'єктивність знижується. У результаті систематизації впливу інфляційних процесів отримані основні форми його прояву в процесі господарювання. Подальша розробка механізмів відображення наслідків впливу процесів зміни вартості грошової одиниці, в якій виражається майно, зобов'язання та капітал підприємства вимагає визначення місця впливу інфляційних процесів у системі бухгалтерського обліку.

1.3. Розвиток процедур бухгалтерського обліку в умовах інфляції

Існування інфляції чинить безпосередній вплив на складові майна підприємства та фінансові результати його діяльності. Підрахунок вигід і втрат від володіння певним складом господарських засобів і з конкретним набором зобов'язань та капіталу може бути забезпечений відображенням в обліку наслідків інфляційних процесів. За умов інфляції елементи балансу втрачають свою вартість з різною швидкістю та різну величину. Якщо підприємство

збільшує свою готівку та дебіторську заборгованість, то воно програє, адже у зв'язку з інфляцією грошові кошти швидко втрачають свою вартість, що призводить до збитків підприємства на суму зниження купівельної спроможності грошей. І навпаки, підприємства, які збільшують кредиторську заборгованість та інші зобов'язання (з оплати праці, за розрахунками з бюджетом, платежами соцстраху та іншими кредиторами), виграють, тому що розплачуються за своїми зобов'язаннями грошима з нижчою купівельною спроможністю. Чим довше підприємство затримує платіж, тим вигідніше можна використовувати інфляційний фактор. У зв'язку з цим, починають розвиватися тіньова економіка та корупція, підприємці використовують інфляцію задля отримання якнайбільшої вигоди, затримують розрахунки за поточною заборгованістю, за допомогою певних методів переоцінки активів підприємства збільшують або зменшують собівартість виготовленої продукції, тим самим зменшуючи прибуток до оподаткування (для податкових органів) або ж, відповідно, завищуючи рентабельність підприємства (для кредиторів, інвесторів тощо). Якщо ж підприємство веде бухгалтерський облік за історичною вартістю, то в даному випадку воно співставляє доходи поточного періоду та витрати минулих періодів, що призводить до неправдивих фінансових результатів, завищення прибутку до оподаткування (до бюджету сплачується фактично неіснуючий прибуток), номінальний прибуток розподіляється на виплату дивідендів, споживання тощо.

Економічні явища, що вже стали невід'ємною частиною господарської діяльності, потребують облікового відображення. Інфляційні процеси досить складно оцінити, сме тому їх відображення є дискусійним питанням.

Як стверджує К. Робсон, "…економісти, інтерпретуючи бухгалтерські цифри, можуть набути доцільності, очевидних повноважень та фінансової підтримки, щоб обговорювати щоденні проблеми міжнародної та національної економіки, у той час як експерти з бухгалтерського обліку володіють, якщо необхідно, певними очевидними обґрунтуваннями їх методам в економічній теорії… Пошук закономірностей інфляційного бухгалтерського обліку в економічній теорії не є єдиним прикладом таких взаємозв'язків між бухгалтерським обліком та економічною теорією"[128].

[128] Robson K. The discourse of inflation accounting. On the interrelation between economic theory and debates on inflation accounting / K. Robson // The European Accounting Review. – 1994. – № 3:2. – P. 195-214. – P. 197.

Слід зазначити, що першою країною, де розпочалися жваві дискусії щодо "інфляційного" бухгалтерського обліку, була Великобританія. Тому варто розглянути дане питання в англомовних джерелах. Так, К. Робсон зазначає, що "там, де існує інфляція, вважається, що гроші не можуть адекватно відображати цінність, на даний момент ця цінність відсутня, але повинна бути покрита"[129].

Говорячи про "інфляційний" бухгалтерський облік, К. Робсон у своїй праці, посилаючись на Дж. Дерріда[130] піднімає досить цікаве питання: "Як можна у бухгалтерському обліку відображати те, що насправді відсутнє?". Економісти стояли на позиціях цінності, а бухгалтери-теоретики – на коригуванні цінності з урахуванням рівня інфляції. При цьому аргументом економістів була неправомірність представлення в обліку цінності, яка насправді відсутня.

У своїй праці К. Робсон наводить погляди багатьох вчених щодо даного питання. Так, Дж. Дерріда та Р. Рорті стверджують, що неможливо в ідеалі репрезентувати об'єкт "ніж він є реально" незалежно від репрезентативного апарату[131].

Якщо розглянути аргумент з іншої точки зору, існувала думка, що методи бухгалтерського обліку не можуть бути розцінені як нейтральні механізми для представлення відсутнього як "дзеркало природи"[132], тому що вони є аспектами соціального світу, в якому відбуваються і на який впливають. Бухгалтерські розрахунки у вигляді звітів і записів формують або "створюють видимість"[133] аспектів соціального світу, однак створена видимість є частковою, має власні наслідки та ефекти[134].

Робсон К. зазначає, що "методи бухгалтерського обліку втручаються в економіку, адже вони "відображають відсутнє". Враховуючи зазначені причини, концепція представлення економічної цінності довела недостатню основу дискусій щодо "інфляційного" бухгалтерського обліку. Це

[129] Там само.
[130] Derrida J. Of Grammatology. Boston: Johns Hopkins University Press. / J. Derrida (1982) 'Sending: On Representation, Social Research, 1976. – P. 294-326.
[131] Rorty R. (1979) Philosophy and the Mirror of Nature. Princeton: Princeton University Press., Rorty, R. (1982) The Consequences of Pragmatism. Brighton: Harvester., Rorty. R. (1991) Objectivity, Relativism and Truth: Philosophical Papers, Vol. 1. Cambridge: Cambridge University Press. – P. 200.
[132] Там само.
[133] Miller P. and O'Leary T. (1987) Accounting and the Construction of the Governable Person – , Accounting, Organizations and Society. – vol. 12(3) – PP. 235-66
[134] Robson K. The discourse of inflation accounting. On the interrelation between economic theory and debates on inflation accounting / K. Robson // The European Accounting Review. – 1994. – № 3:2. – P. 195-214. – P. 197.

передбачає переключення уваги на інтервенційну роль, тобто різними методами інфляційного бухгалтерського обліку можна маніпулювати. Дія системи інфляційного бухгалтерського обліку на практиці можливо буде обумовлена деякими способами оцінки, розрахунків або пропозицій при побудові даної системи"[135].

Отже, з наведеного встановлено, що економісти 70-80-х років XX ст. вели дискусії щодо того, чи необхідно взагалі відображати в обліку вплив інфляції, і чи будуть запропоновані для обліку дієві методики.

На даний момент в науковій літературі також виникає досить багато суперечок щодо коригування даних бухгалтерського обліку в умовах інфляції. Ці суперечки викликані перш за все економістами-теоретиками, що пов'язано із певним відривом теорії бухгалтерського обліку як економічної науки від практики. Дослідження питань, що висвітлені в матеріалах наукових видань (додаток Д), дозволяє стверджувати, що увага науковців зосереджується на вивченні розрахунку рівня інфляції, її впливу на економічний розвиток в межах країни, методам управління її рівнем. Значно менше публікацій, присвячених обліковому відображенню впливу інфляційних процесів (додаток Д). Основними питаннями, які розкриваються, є порядок формування фінансової звітності в період розвитку інфляції та аналіз показників діяльності підприємства у період активізації процесів зміни вартості грошової одиниці.

В історії економічної думки можна простежити протистояння двох шкіл з приводу того, чи необхідно відображати в бухгалтерському обліку вплив інфляції. Такими школами є інституціоналісти та персоналісти. Вони висували різні концепції бухгалтерського обліку, наприклад, концепцію стабілізаційної бухгалтерії, концепцію конвертованої бухгалтерії тощо.

Одні економісти вважали, що інфляція дійсно викривлює дані бухгалтерського обліку, що передбачає необхідність переоцінки; інші вважали, що бухгалтерський облік відображає правдиві дані, які не потребують жодних коригувань.

Так, до першої групи економістів можна віднести Е. Шмаленбаха, Рігера, Л.Р. Робінсона, Боулдінга, В.Е. Патона та ін. Перша половина XX ст. продемонструвала розвиток німецької бухгалтерської школи. Серед значних

[135] Там само, p. 201.

розробок і нововведень, запропонованих цією школою, були досить ефективні прийоми трансформації облікових показників в умовах падаючої валюти (інфляції). До другої групи економістів – противників відображення впливу інфляції в бухгалтерському обліку – належать К. Макніл, Л. Міддлдітч і Р. Кестер, Пікслей, Р. Антоні, Ю. Ідзірі та ін. (табл. 1.7).

Таблиця 1.7. Узагальнення поглядів провідних економістів XIX-XX ст. щодо відображення в бухгалтерському обліку впливу інфляції

Відображення впливу інфляції в бухгалтерському обліку	
"За"	***"Проти"***
Інституціоналісти	*Персоналісти*
1	*2*
На думку Е. Шмаленбаха, необхідно переоцінювати не тільки матеріальні рахунки, але й рахунки розрахунків і навіть рахунків грошових коштів	Насправді точність облікових величин залежить від конкретних умов підприємства, від господарської ситуації. Ці погляди спрямовані проти представника облікового натуралізму Кеннета Макніла, який стверджував, що облікові дані містять істину
Рігер вважав, що роль прибутку істотно змінюється в умовах інфляції. Розуміючи, що в цьому випадку підприємство може мати прихований прибуток, Рігер зробив висновок, що прибуток, який залишається після сплати податків, повинен бути диференційований на експлуатаційний та інфляційний	Лівінгстон Міддлдітч і Рой Кестер виходили з того, що на рахунках повинна відображатися оцінка за собівартістю, а баланс може бути відкоригований за ринковими цінами
Робінсон Л.Р. аналізував природу обліку прибутку. Остання, на його думку, повинна відображати вплив наступних факторів: 1) часу (витрати понесені в один звітний період, а прибуток отриманий в іншому; з часом цінність предметів змінюється); 2) ризику (ризик повинен рівномірно розподілятися між різними звітними періодами; збиткові вкладення капіталу повинні покриватися прибутковими); 3) ринку капіталу (відображення коливань кон'юнктури на ринку позикового капіталу); 4) кредитного циклу (коливання курсу цінних паперів всередині країни); 5) валютного коливання (коливання валютних курсів); 6) цін (коливання цін)	Пікслей рішуче виступав за оцінку за собівартістю. Бухгалтер, на його думку, повинен підтримувати оцінку активів на початковому рівні, тобто за собівартістю. Тільки це дозволяє, як вважав Пікслей, правильно розрахувати кінцевий фінансовий результат
Боулдінг використовував таку процедуру оцінки: з одного боку, оцінка обернена в минуле: ціна, за якою цінності придбані; з іншого боку, – у майбутнє до тієї ціни, за якою вони будуть продані. Боулдінг вважав, що перша оцінка легко досягається, але	Антоні вважав, що тільки історична оцінка відрізняється реалістичністю, простотою, позбавляє облік від суб'єктивізму та складних процедур, пов'язаних з переоцінкою засобів та фінансових результатів, або: 1) збільшення прибутку

тільки другий підхід є правильним	за рахунок інфляції варто розглядати як реальну надбавку (кон'юнктурну премію); 2) договори з контрагентами можуть передбачати інфляційну помилку, що робить оцінку та величину фінансових результатів більш реальними; 3) продажна ціна залежить від кон'юнктури, а не від бухгалтерської калькуляції одиниці виробу, тому собівартість готової продукції повинна визначатися за фактичними цінами

Продовження табл. 1.7

1	*2*
	(історичними); 4) досвід багатьох країн, в тому числі й СРСР, на який посилається Антоні, підтверджує прийнятність та виправданість історичних цін. Вчений на спеціальних прикладах показав перевагу оцінки за собівартістю порівняно з відновлювальною оцінкою
Патон вимагав переоцінки кожного виду цінностей за поточними ринковими цінами, тому що "звіт повинен бути представлений у фактичному доларі", а це потребує переоцінки, яку він пропонував провести по сальдо рахунків Головної книги та балансу	Ідзірі також висловився за історичну оцінку, оскільки: 1) первісна оцінка витікає з природи подвійного запису (запис слідує за фактом господарського життя, а це може бути тільки первісний запис, інші записи, пов'язані з переоцінкою, мають додатковий та штучний характер); 2) виникає можливість відображати зміну ресурсів підприємства; 3) призводить до відображення тільки реалізованого прибутку, що знижує конфлікти, та соціальної стабільності; 4) підтримує історичну традицію, що призводить до отримання керівництвом найбільш точної не викривленої інформації та створює базу для прогнозування; 5) найлегший та дешевий метод розрахунку капітальних інвестицій

Джерело: Узагальнено та доповнено на основі[136]

Суіні критикував традиційну теорію обліку за наступними напрямами:

1) кінцева мета господарської діяльності згідно теорії полягає в отриманні грошей, тоді як дійсна мета — придбання споживчих благ (засоби виробництва, в дусі Е. Бем-Баверка (1851–1914), трактуються як відкладені для споживання благ);

2) вся чи майже вся інформація бухгалтерського обліку є помилковою через односторонню оцінку об'єктів, за яку приймають тільки дані на вході

[136] Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 312.

реєструючої системи, а в результаті дані на її виході виявляються неспівставними;

3) поєднання в одному показнику принципово різних величин — реалізованого та нереалізованого прибутку (реалізований прибуток отриманий в результаті господарської діяльності, і на нього можна купити визначений обсяг споживчих благ, нереалізований прибуток — результат кон'юнктурних коливань);

4) баланс відображає витрати, здійснені в одному звітному періоді, а доходи від них будуть показані в іншому.

Своєрідна критика персоналістів належить Дж. Уайлдмену (1928 р.). Визнаючи, що завданням бухгалтера є оцінка комерційної потужності підприємства, він вважав, що її вимірювання знаходиться за межами бухгалтерського обліку, оскільки принципи оцінки при експлуатації та обміні не мають між собою нічого спільного. При цьому персоналісти прагнуть отримати реальний баланс шляхом переоцінки активів. Припустимо, буде визначена відновлювальна оцінка і отриманий новий підсумок балансу. Однак за такою вартістю продати підприємство неможливо, оскільки його ринкова вартість інша[137].

Ринкова оцінка залежить від можливості приносити майбутній дохід на вкладений капітал, а не від випадкових кон'юнктурних коливань на певні засоби. Якщо підприємство не продається, то недоцільно виконувати облікову роботу в значних масштабах і визначати фіктивні прибутки.

Аналіз зміни поглядів видатних економістів на проблему відображення інфляції в бухгалтерському обліку показує, що інфляція є досить складним та неоднозначним явищем, має багато підходів до розуміння серед економістів, проте й досі викликає велику кількість суперечливих питань щодо її впливу на дані бухгалтерського обліку. Одним з таких питань є грошовий вимірник, який використовується для відображення всіх даних на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

Представлене у попередніх параграфах дослідження показує, що інфляцію розглядають з точки зору макроекономіки як суто економічне явище. Проте існування інфляції безпосередньо впливає на стан майна та фінансового стану підприємства. Відповідно, для правильної оцінки стану й

[137] Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 312.

результатів діяльності необхідним є врахування впливу інфляції на дані бухгалтерського обліку.

Таким чином, можна прослідкувати, що в умовах інфляційних процесів основна функція грошового вимірника, яка полягає у відображенні цінності певного об'єкта бухгалтерського обліку, зникає, а грошовий вимірник стає умовним і необ'єктивним. Ловінська Л.Г. відначає, що "… грошовий вимірник суттєво впливає на методологію оцінки в бухгалтерському обліку, що виявляється у необхідності врахування специфічних функцій грошей в економіці держави та підприємства. Будучи одночасно товаром і інструментом оцінки, вони змінюють свою власну вартість і відображають зміну вартості інших товарів у ринковому середовищі"[138].

Отже, одним із аспектів, який є причиною виникнення викривлень в бухгалтерському обліку, є грошове вираження всіх господарських операцій та майна підприємства.

Проте не дивлячись на нестійкість грошового вимірника, він є універсальним та "загальновживаним", тому необхідно запровадити методи його коригування з метою отримання достовірної інформації та надання її відповідним користувачам. Перш ніж коригувати певні показники на рівень інфляції, необхідно визначити, чим виступає дане явище (процес) у бухгалтерському обліку як науці, чи маємо право ми відображати її вплив на рахунках бухгалтерського обліку.

Розглянувши усі трактування інфляції спостерігаємо плутанину: одні автори стверджують що вона є явищем, інші вважають її процесом. Точне визначення інфляції з позиції стану або процесу необхідне для окреслення впливу на бухгалтерський обілк та побудови концепції відображення інфляційних процесів в облікових регістрах і звітності.

У даному питанні доцільно розглядати інфляцію з трьох позицій, розглянувши такі філософські категорії, як стан, явище та процес (табл. 1.8), вважаємо за необхідне розмежувати дані категорії для більшого розуміння досліджуваного явища (Додаток Б).

Таблиця 1.8. Погляди дослідників щодо сутності поняття

№ з/п	*Автор*	*Назва категорії, яку пропонує автор*
1	*2*	*3*
1	Александрова М.М.[139], [140]	процес

[138] Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. – с. 141.

2	Базилевич В.Д., Баластрик Л.О.[141]	процес
3	Бернар И.[142]	явище

Продовження табл. 1.8

1	*2*	*3*
4	Білецька Л.В.[143]	процес
5	Мочерний С.В. та ін.[144]	процес
6	Ніколенка Ю.В.[145]	процес
7	Каспина Р.Г., Логинов А.С.[146]	явище
8	Мегерда Б., Гурка Л., Грабовська-Качмарчик Е., Йонас К., Малгожата Ш.[147]	стан
9	Климко Г.Н.[148]	процес

Серед усіх авторів (табл. 1.8) менша частка трактує інфляцію як явище або процес, інші дослідники можливо мають на увазі ці категорії, використовуючи такі обороти, як "динамічне зростання", "нерівномірне зростання", "знецінення", "загальний ріст", "зниження купівельної спроможності" тощо, без визначення конкретної категорії. Проте для подальших досліджень необхідно чітко визначити, до якої категорії належить інфляція.

Сутність і явище – категорії діалектики, що відображають взаємопов'язані внутрішні й зовнішні сторони предметів і процесів об'єктивної дійсності. Сутність – внутрішня, прихована від безпосереднього сприймання, відносно стала сторона, що зумовлює якісну специфіку і пануючу тенденцію зміни предмета або процесу; явище – зовнішня, більш рухлива сторона в чуттєвому сприйнятті. Сутність і явище становлять

[139] Александрова М.М. Гроші. Фінанси. Кредит.: [навчально-методичний посібник] / М.М. Александрова, Г.Г. Кірейцев, С.О. Маслова. – [в 2-х частинах]. – Ч. І:– Житомир: ЖІТІ, 2002. – 224 с.

[140] Александрова М.М. Гроші. Фінанси. Кредит: [навчально-методичний посібник] / М.М. Александрова, Г.Г. Кірейцев, С.О. Маслова. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 312 с.

[141] Базилевич В.Д. Макроекономіка: [навчальний посібник] / В.Д. Базилевич, Л.О. Баластрик. – К.: Атіка, 2002. – 368 с.

[142] Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / [В 2-х тт.]. – [пер. с фр. И. Бернар, Ж.-К. Колли]. – М.: Междунар. Отношения. – Т. 26. – 1997. – 760 с.

[143] Білецька Л.В. Економічна теорія: Політекономія. Мікроекономіка. Макроекономіка: [навчальний посібник] / Л.В. Білецька, О.В. Білецький, В.І. Савич – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 652 с.

[144] Економічна енциклопедія: [у 3-х томах] / Редкол.: С.В. Мочерний та ін. – К.: видавничий центр "Академія". – Т. 1. – 2000. – 864 с.

[145] Основи економічної теорії: [підручник]. / За заг. ред. Ю.В. Ніколенка. – [3-тє вид.] – Київ: ЦУЛ, 2003. – 540 с.

[146] Каспина Р.Г. Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с.

[147] Sprawozdania finansowe i ich analiza. Analiza finansowa Miecherda B., Górka Ł., Grabowska-Kaczmarczyk E., Jonas K., Małgorzata Sz. / Pod redakcją Bronisława Miecherdy. – Warszawa: Stowarzyszenia księgowych w Polsce Zarząd główny w Warszawie Centralny ośrodek szkolenia zawodowego, 2005. – 315 s.

[148] Основи економічної теорії: політ економічний аспект: [підручник] / Відп. ред. Г.Н. Климко. – [5-те вид., випр.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 615 с.

діалектичну єдність: сутність виявляє себе в явищах, явище є проявом тієї чи іншої сторони сутності. Пізнання розвивається від явища до сутності, від сутності менш глибокої до сутності більш глибокої[149].

Трактування сутності містить ще таку категорію як предмет та процес. Наведемо також визначення предмету.

Предмет – 1) річ, конкретне матеріальне явище, що сприймається органами чуття; 2) поняття – логічно мислимий предмет; 3) коло знань, що становлять окрему дисципліну викладання[150].

Тобто, як предмет інфляцію розглядати не можна.

Процес (лат. processus – проходження, просування вперед) – 1) послідовна зміна предметів чи явищ, що відбувається закономірним порядком (наприклад, процес росту рослин); 2) сукупність ряду послідовних дій, спрямованих на досягнення певного наслідку (наприклад, процес виробництва)[151].

На основі вищезазначеного сформовано табл. 1.9.

Таблиця 1.9. Визначення категорій "інфляція" через філософські категорії

Категорія	*Визначення філософської категорії*	*Визначення інфляції*
Явище	Зовнішня, більш рухлива сторона, що дана в чуттєвому сприйнятті	Інфляція – це економічне явище, яке виникає при певних факторах впливу, та у статиці визначається як невідповідність кількості грошей в країні кількості товарів, або величини доходів громадян цінам на ринку тощо
Процес	1) послідовна зміна предметів чи явищ, що відбувається закономірним порядком (наприклад, процес росту рослин); 2) сукупність ряду послідовних дій, спрямованих на досягнення певного наслідку (наприклад, процес виробництва)	З точки зору економіки та суспільства, інфляція – це процес зростання загального рівня цін та зниження купівельної спроможності грошей. Для уряду інфляція – це сукупність дій уряду, а саме додаткова емісія грошей з метою покриття дефіциту державного бюджету. Монополіями інфляція розглядається як процес підвищення цін з метою збільшення прибутку

[149] Український радянський енциклопедичний словник. – [В 3-х томах] / Під. ред. М.П. Бажана. – К.: Головна редакція української радянської енциклопедії АН УРСР "Полюс-ь", 1968. – Том 3. – 856 с. – С. 423.

[150] Український радянський енциклопедичний словник. – [В 3-х томах] / Під. ред. М.П. Бажана. – К.: Головна редакція української радянської енциклопедії АН УРСР "Полюс-ь", 1968. – Том 3. – 856 с. – С. 36.

[151] Там само, с. 67.

Для бухгалтерського обліку це процес зміни вартості активів підприємства, його зобов'язань та капіталу. При цьому слід зазначити, що у бухгалтерському обліку інфляція як явище, так і процес не можуть бути відображені. В облікових регістрах і звітності фіксуються активи й пасиви з попередньо врахованим результатом інфляції – за допомогою перерахунку облікових оцінок на рівень зростання цін або зміни купівельної спроможності валюти. Таким чином, у бухгалтерському обліку відображаються наслідки впливу інфляційних процесів (причому з урахуванням рівня інфляції).

Як відомо, *предметом бухгалтерського обліку* є господарська діяльність підприємства, як сукупність різних за характером господарських операцій.

В свою чергу, *господарська операція* – оцінений і задокументований факт господарського життя, в результаті якого змінюється стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів підприємства.

Таким чином, у бухгалтерському обліку відображаються та розглядаються лише ті факти господарського життя, які *призводять до зміни майнового стану підприємства*.

Безперечно, інфляція призводить до зміни майнового стану підприємства, адже протягом певного часу необоротні активи підприємства знецінюються під впливом інфляційних процесів, руйнуються економічні відносини між кредиторами та дебіторами тощо.

Якщо ж відображати вплив інфляції на рахунках бухгалтерському обліку як приріст вартості певних активів, зобов'язань та капіталу, необхідно з'ясувати, чи є вплив інфляції *об'єктом* бухгалтерського обліку.

Об'єктом пізнання прийнято називати те, на що спрямована пізнавальна діяльність дослідника, процес або явище, яке породжує проблемну ситуацію, обрану для дослідження[152]. Об'єктами бухгалтерського обліку є явища та процеси, що мають відношення до діяльності підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах. Це засоби підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати. Об'єкти бухгалтерського обліку за економічним змістом та призначенням можна об'єднати в дві групи:

[152] Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 444 с. – С. 62.

– об'єкти, що забезпечують господарську діяльність підприємства (необоротні та оборотні активи, капітал і зобов'язання);

– об'єкти, що утворюють господарську діяльність підприємства (господарські процеси та їх результати)[153].

Інфляція – це одне з найбільш важливих і складних явищ в економіці, та діяльності підприємства зокрема. Підтвердженням даного вислову є концепція вартості грошей в часі. З даної концепції Україна зі здобуттям незалежності отимала проблему: постійне знецінення грошових коштів, яке виражається у вигляді інфляції, що, в свою чергу, не дає змоги накопичувати гроші без втрати їх цінності з часом. Такий стан призводить до необхідності вкладення та інвестування грошових коштів для уникнення значних втрат від їх знецінення, притому, що сума вільних ресурсів не змінюватиметься. Як бачимо, створюється певний парадокс, який триває з моменту появи грошей: за наявності в населення, підприємств тощо, певної вільної суми коштів, в кінці року порівняно з початком року їх цінність зменшується, при тому, що сума коштів лишається однаковою. Проблема цінності та вартості стосується не лише грошей, але й іншого майна підприємства, вартість якого залежно від рівня інфляції підлягає певним коригуванням, що не досить широко застосовуються підприємствами.

Інфляція здійснює вплив на господарські засоби та джерела їх утворення. Результатом впливу інфляційних процесів є коливання вартості даних об'єктів під час задіяння їх у господарських процесах (придбання, виробництво та продаж). Зміна вартості грошової одиниці, у свою чергу, проявляється у складі доходів або витрат – тобто складових фінансового результату діяльності. Отже, інфляція змінює вартість об'єктів, що забезпечують господарську діяльність підприємства, і в кінцевому результаті призводить до викривлення вартості об'єктів бухгалтерського обліку.

Дослідження основних наслідків інфляції дозволило встановити необхідність їх облікового відображення. Після розгляду наслідків видів зміни вартості грошової одиниці необхідно проаналізувати, як інфляція впливає на об'єкти бухгалтерського обліку (рис. 1.14).

[153] Там само, с. 64.

Рис. 1.14. Об'єкти бухгалтерського обліку, що виникли внаслідок інфляції

Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. зазначають, що у випадку, коли номінальні відсоткові ставки не можуть вільно реагувати на зміни економічних умов, інфляція приносить додаткові витрати. Наприклад, якщо при зростанні інфляції банки не в праві самостійно підвищувати відсоткові ставки за депозитами, тримати останні стає не вигідно. В результаті у населення поступово з'являються нові інституційні можливості отримати більш високі відсотки на свої вклади. Якщо для вкладники збитки через те, що отримують менше за своїми депозитами, то банк повинен отримувати прибутки, оскільки сплачує менше своїм вкладникам. При цьому виникає ще один вид витрат. Особи, що володіють тимчасово вільними коштами, витрачають більше часу і ресурсів для правильного розміщення свого майна[154]. Як звертають увагу Фишер С. та його колеги, вкладники платять значні суми брокерам посередницькі послуги у придбанні-продажі цінних паперів, починають частіше ходити у звертатися до банку у зв'язку зі знеціненням коштів (ефект "стоптаних черевиків"). У свою чергу, в брокерських установ як юридичних осіб виникають додаткові доходи від існування інфляції.

[154] Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. – [пер. с англ. со 2-го изд.]. – М.: Дело, 2002. – 864 с. – С. 262.

Манків Й., Григорі Н. також виділяють інфляційні витрати, зумовлені тим, що високі темпи інфляції змушують фірми частіше змінювати ціни. Зміна цін нерідко передбачає значні витрати: наприклад, це може потребувати передрукування і поширення нових каталогів. Ці витрати від інфляції називають витратами меню, оскільки чим вищі темпи інфляції, тим частіше ресторанам доводиться друкувати нові меню[155]. Витратами також є витрати пов'язані з незмінністю цін у каталогах фірм. Манків Й. наводить приклад, що на початку року підприємство друкує новий каталог з цінами на продукцію. Якби не було інфляції, то ціни фірми стосовно загального рівня цін були б постійними упродовж усього року. Обсяг продажу товарів, зазначених у каталозі фірми, буде здебільшого низьким на початку року (коли ціни відносно високі) і значним наприкінці року (коли ціни відносно низькі). Підприємство тоді може не втратити у загальному обсязі продажу, однак, купівельна спроможність отриманих грошових коштів за незмінними цінами значно нижча порівняно з коштами на початок року.

Крім вказаних витрат, які можна визначити як трансакційні, у підприємств в період інфляції виникають витрати у зв'язку зі знеціненням тих активів, якими володіє підприємство, або підвищенням величини зобов'язань від зростання цін (детальніше причини та джерела виникнення цих витрат розглянуті в розділі 4 даної роботи). Підвищення цін, пов'язаних з динамікою цін в економіці, призводить, у свою чергу, виникнення додаткових доходів. Як витрати, так і доходи, що виникають у підприємства в результаті інфляційних процесів, підлягають відображенню на окремих рахунках в якості окремих об'єктів бухгалтерського обліку. Така необхідність пов'язана з потребою об'єктивної оцінки фінансових результатів підприємства, уникнення врахування результатів спекулятивних процесів, а також накопичення фондів, які б сприяли розподілу негативних наслідків інфляційних процесів між різними звітними періодами. На існування такої можливості у свій час вказував проф. Малишев І.В., розглядаючи наслідки коливання вартості для бухгалтерського обліку[156]. Організація відокремленого розкриття впливу інфляційних процесів в доходах і витратах дозволить оперативно отримувати інформацію про причини відповідних змін величини активів і зобов'язань.

[155] Манків Й., Грегорі Н. Макроекономіка / Пер.з англ.; наук. ред. пер. С. Панчишина. – К.: Основи, 2000. – 588 с. – С. 205.

[156] Малышев И.В. Теория двойственности отражения хозяйственных активов в бухгалтерском учете / И.В Малышев. – М.: "Статистика", 1971. – 113 с. – С. 68.

Отже, вплив інфляції відображається як у складі вже існуючих об'єктів бухгалтерського обліку в загальній їх величині (залишкова вартість основних засобів у разі здійснення їх переоцінки, додаткового капіталу тощо), так і в складі об'єктів, які підлягають окремому виокремленню (доходи та витрати, що виникають саме у результаті динаміки ринкових цін). Виділення окремих об'єктів бухгалтерського обліку для відображення інформації про стан і зміни таких об'єктів є вихідним положенням формування достовірних та повних показників про стан і результати діяльності в умовах значного рівня цін. За помірних змін вартостей такі рахунки надають можливість сформувати довідкову інформацію для повного розкриття відомостей про господарську діяльність у звітності.

Інфляція здійснює вплив на систему бухгалтерського обліку. Зазнає впливу, насамперед, сукупність об'єктів облікового відображення, розширюючись в переліку доходів і витрат, а також у складових облікової оцінки активів, зобов'язань та капіталу. Це відбувається у зв'язку з необхідністю врахування результатів динаміки економічної ситуації середовища функціонування підприємства. Вплив інфляції відображається як у складі вже існуючих об'єктів бухгалтерського обліку в загальній їх величині, так і в складі об'єктів, які підлягають окремому виокремленню (доходи та витрати, що виникають саме у результаті динаміки ринкових цін). Виділення окремих об'єктів бухгалтерського обліку для відображення інформації про стан і зміни таких об'єктів є вихідним положенням формування достовірних та повних показників про стан і результати діяльності в умовах значної динаміки цін.

Висновки до першого розділу

1. Розвиток суспільства супроводжується ускладненням всієї системи відносин, які його складають і визначають. Так, відокремлення різних видів діяльності обумовило розвиток обміну продуктами праці між ними, що призвело до виникнення грошей як єдиного універсального вимірника. Нестабільність у співвідношеннях основних параметрів економічних відносин, збільшення кількості факторів, які впливають на господарську діяльність, підвищують перелік вимог до інфраструктури ринку. Внаслідок таких процесів і зростання їх обсягу в кількісному та вартісному вираженні періодично порушується

економічна збалансованість, що обов'язково відображається на якості та цінності грошей. Зниження або підвищення їх купівельної спроможності обумовлює зміни в структурі та обсязі власності, підвищує ризик управлінських рішень. Існування інфляції, дефляції, зміни вартості грошової одиниці порівняно з іншими валютами (ревальвації або девальвації) є вираженням порушення рівноваги не лише на макро- а й на мікроекономічному рівні.

2. Інфляція призводить до дисбалансу в діяльності підприємства, але і за таких умов невизначеності можливо працювати, якщо правильно приймати рішення щодо подальших напрямів діяльності. З метою створення обґрунтованої та достовірної бази прийняття управлінських рішень необхідно здійснювати коригування вартості об'єктів бухгалтерського обліку, що забезпечить достовірність фінансової звітності, її корисність та дозволить ефективно господарювати в умовах нестабільного економічного середовища.

На рівні суб'єктів господарювання інфляційні процеси призводять до значного знецінення не лише грошових, але й матеріальних активів, негативної динаміки суми зобов'язань, що в цілому знижує оцінку підприємства та ускладнює визначення об'єктивної вартості майна, величини зобов'язань. Існування інфляційних процесів призводить до викривлення облікової інформації, на якій ґрунтуються управлінські рішення. Зниження або підвищення цін на ринку призводить до втрати ряду якісних характеристик такої інформації. Зокрема, показники бухгалтерського обліку втрачають такі якісні характеристики як сприйнятність, релевантність, надійність, своєчасність, передбачуваність, зворотний зв'язок, порівнянність, об'єктивність, що знижує їх корисність і не сприяє ефективності управління власністю як на макро-, так і на мікрорівні. Такий стан обумовлює необхідність розробки механізму врахування зміни цін в процедурі бухгалтерського обліку.

3. Основною проблемою інфляційних процеів в Україні з точки зору бухгалтерського обліку є відсутність обліку інфляційних процесів, що призводить до значного викривлення даних про майновий стан підприємств і результатів їх діяльності, що робить неможливим зіставлення різних періодів, ускладнює аналіз інвестиційної привабливості, деформує структуру наявного капіталу, позбавляє підприємство можливості своєчасно замінити виробничі засоби, що, зрештою, може спричинити нездатність продовжувати діяльність в майбутньому. Присутнім є лише такий факт, як переоцінка активів, але вона здійснюється лише при значному відхиленні їх вартості, і не відображає повною мірою фінансовий стан підприємства.

4. У результаті аналізу якості впливу інфляційних процесів на ведення бухгалтерського обліку встановлено наявність як позитивних, так і негативних наслідків. Це, у свою чергу, дозволило виділити об'єкти, що виникають у бухгалтерському обліку внаслідок зміни цін в економіці. За умови підвищення цін на активи та неможливості покрити розрив між витраченими ресурсами та отриманим відшкодуванням, у бухгалтерському обліку виникають витрати. Одночасно вказана різниця в оцінці активу також підлягає відображенню як окремий аналітичний об'єкт. Зміна вартості, що забезпечує отримання підприємством економічних вигод, є доходом підприємства. Витрати й доходи, які виникають під впливом інфляції, необхідно обліковувати як окремі об'єкти бухгалтерського обліку для оцінки продуктивних і спекулятивних фінансових результатів.

5. Ведення господарської діяльності супроводжується постійною зміною вартостей грошової одиниці, що зумовлене порушенням макроекономічних процесів. Основним проявом інфляції є зростання цін і зміна якості майнового стану підприємства, рівня його фінансових результатів. Інфляція не лише модифікує складові майна та джерел його утворення, але й обумовлює виникнення окремих об'єктів обліку – доходів і витрат, що формуються внаслідок зміни вартостей в економіці. Вартісне вимірювання впливу інфляції таким чином сприяє підвищенню якості фінансового менеджменту, можливості створити страхові резерви бізнесу. Відображення в обліку цих об'єктів потребує уточнення правил їх визнання та оцінки, а також формування звітної інформації.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНФЛЯЦІЇ

2.1. Розвиток принципів бухгалтерського обліку: вплив інфляційних процесів

2.2. Методологія бухгалтерського обліку: наслідки дії змін вартості активів

2.3. Методики коригування даних бухгалтерського обліку в умовах інфляційних процесів

2.1. Розвиток принципів бухгалтерського обліку: вплив інфляційних процесів

Динаміка цін в економіці обумовлює суттєві зміни на макро- та мікроекономічному рівнях. Інформаційне забезпечення системи управління господарською діяльністю також підлягає значній трансформації, що безпосередньо стосується бухгалтерського обліку. Вплив інфляції на процес господарювання (встановлення ціни на продукцію із врахуванням рівня цін в країні, формування собівартості виготовленої продукції на основі первісної вартості на фактори виробництва, що призводить до заниження ціни готової продукції, старіння основних засобів, вимивання капіталу підприємства, скорочення оборотних коштів та обсягів виробництва) обумовлює зміни якості облікової інформації. У зв'язку з цим, необхідним є перегляд правил ведення бухгалтерського обліку, що є основою дотримання якісних характеристик облікової інформації. Оскільки такими правилами в обліку є принципи, постає проблема додаткового розкриття особливостей механізму їх дії за умови зміни цін в економіці.

Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким[1] слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у звітності. Принципи обліку покладено в основу розробки правил ведення обліку, закріплених в стандартах, інструкціях, положеннях, що регламентують облік[2]. Як зазначають вітчизняні вчені-економісти І.Д. Ватуля, Ю.А. Верига, З.М. Левченко, принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності є правилами і процедурами, виробленими теорією і практикою бухгалтерського обліку та які є обов'язковими для всіх суб'єктів господарювання при складанні ними фінансової звітності[3].

Термін "принцип" (від лат. principium – основа, початок) означає усталені, загальноприйняті, найпоширеніші правила господарських дій і властивостей економічних процесів[4], характеризує початок; те, що лежить в основі певної теорії науки. "Принцип, – зазначає проф. Н.М. Малюга, – це те, що завжди, за будь-яких умов, без будь-якого винятку властиве певному явищу. Принцип виступає основою, початком, керівною ідеєю у будь-яких

[1] Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учёта [пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – [2-е изд., стереотип]. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
[2] Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер. – [3-е издательства, перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с. – С. 94.
[3] Верига Ю.А. Звітність підприємств: [навч. посібник]. / Ю.А. Верига, З.М. Левченко, І.Д. Ватуля. – 2-ге вид., доповн. і перероб. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 776 с. – С. 36
[4] Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]/ – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с. – С. 143.

відносинах"[5]. Принцип у спеціальній літературі визначено основним, вихідним положенням (початком чи основою), яке зумовлює всі подальші твердження, що з нього випливають[6]. В Україні принципи визнано в якості базових положень ведення бухгалтерського обліку і закріплено на законодавчому рівні – у П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"[7]

Перша спроба сформулювати принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності зроблена в 1936 р., коли Американська асоціація бухгалтерів розробила стандарти ведення обліку. Відтоді в США і за їх прикладом в ряді інших країн розробляються стандарти обліку та звітності, які уособлюють розвиток певних принципів як основи обліку.

Бухгалтерський облік виконує завдання, що перед ним висуваються, на основі чітко сформульованих принципів, які забезпечують визначеність та ефективність облікової системи. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності не тільки складають теоретичну основу, вони є практичними вказівками бухгалтеру до дій. Як зазначає доц. А.В. Рабошук, взаємозв'язок принципів забезпечує вирішення будь-якого завдання бухгалтерського обліку[8]. Від їх застосування залежить формування найважливіших показників діяльності суб'єкта господарювання, вони є основою отримання достовірної бухгалтерської інформації.

Слід відмітити, що нині точиться значна кількість дискусій щодо правомірності та доцільності існування принципів бухгалтерського обліку, їх складу. Облік господарської діяльності підприємств в усіх країнах із ринковою економікою здійснюється за різними принципами, причому в кожній країні ці принципи формувалися історично. Істотні відмінності, які є між ними, зумовлені специфічними рисами певної країни[9]. Так, усі країни визнали і закріпили на законодавчому рівні принцип безперервності діяльності підприємства, однак, у Республіці Білорусь даний принцип визначається як вимога, у Республіці Молдова та Російській Федерації – як припущення. Цікаво те, що такий важливий принцип, як єдиний грошовий вимірник, визнається лише в Україні та Республіці Білорусь у вигляді вимоги. Принцип історичної (фактичної)

[5] Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця] / Н.М. Малюга, Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 476 с. – С. 28.

[6] Соколов Я.В. Принципы бухгалтерского учета / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 2. – С. 18-23. – С. 18.

[7] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391%2D99&p=1154500791191400.

[8] Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: дис. … канд. екон. наук: 08.06.04 / Аліна Володимирівна Рабошук. – Ж., 2005. – 235 с. – С. 12.

[9] Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с. – С. 42.

собівартості виділяють такі країни, як Болгарія, Іспанія, Португалія та Україна. Принцип Автономності виділяється лише Україною та Російською Федерацією у вигляді припущення, а Республіка Білорусь закріплює його як необхідність застосування без зазначення категорії. Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат виділяють такі країни, як Болгарія, Китай, Польща та Україна; у Російській Федерації він є припущенням. Принцип обачності, ніяк не визначається лише у Казахстані та Китаї. Принцип періодичності (незалежність окремих звітних періодів) зазначається лише у законодавстві Болгарії та України. Принцип повноти (повного висвітлення) у Республіці Білорусь визнаний як вимога до облікової політики підприємства, у Російській Федерації як вимога, і лише в Україні як принцип. Принцип послідовності застосування облікової політики (постійності), ніяк не визначається у Казахстані та Польщі. Принцип пріоритету змісту над формою (превалювання сутності над формою) на законодавчому рівні не закріплено Іспанією, Казахстаном та Францією.

Відсутня також загальновизнана класифікація принципів бухгалтерського обліку та єдність у поглядах науковців щодо їх переліку. Так, існує поділ принципів на базові та похідні (або основні); диспозиції та гіпотези. Виділяють принципи фінансового обліку (законодавчі), які переважно стосуються правил ведення бухгалтерського обліку, та принципи управлінського обліку (мають чітку управлінську спрямованість)[10]. Крім того, в наукових колах помічено, що така форма регулювання, як принципи – спірна, адже деякі з них є елементами методу. Як зазначає проф. Б.І. Валуєв, "зарубіжні принципи побудови обліку … по змісту і спрямованості є … актуальними для епохи історичного матеріалізму, коли людство робило перші кроки на шляху становлення бухгалтерського обліку"[11]. Перенесення зарубіжних принципів на вітчизняне регулювання бухгалтерського обліку не зовсім доречне, оскільки, наприклад, для практики США – це регулювання здійснюється громадськими структурами, а державою регламентується облік розрахунків за податками. В Україні розвиток обліку відбувається в межах сформованої традиції централізованого жорсткого регулювання бухгалтерського обліку. Запровадження принципів має суперечливий характер і супроводжується складностями. У представленому дослідженні не робиться спроба вирішити окреслені питання, а лише прослідкувати зміни принципів під впливом інфляційних процесів з визначенням суттєвості впливу даних процесів на управлінські рішення власників.

[10] Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник / за ред. проф. Б.І. Валуєва]. – Одеса: ОДЕУ, "Прин Майстер", 2001. – 256 с. – С. 34.

[11] Валуєв Б.І. Про цілі, завдання та принципи управлінського обліку / Б.І. Валуєв // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2003. – № 2. – С. 61-67. – С. 62

Сформовані в період інфляції фінансові звіти, складені на основі традиційного принципу історичної (фактичної) вартості активу, об'єднують показники в грошових одиницях з різною купівельною спроможністю. Тобто, в умовах зниження купівельної спроможності грошей фінансова звітність підприємства може надавати її користувачам необ'єктивну, "застарілу" інформацію, тому що оцінка активів підприємства здійснюється у різні періоди часу та за різною купівельною спроможністю грошей. Основною причиною активного обговорення необхідності врахування впливу інфляції є використання у бухгалтерському обліку принципу фактичної (історичної) собівартості активів.

Щодо впливу інфляції на бухгалтерський облік влучно відмітив К. Дигало: "Інфляція, як і час, не щадить нікого і нічого, в тому числі й активи підприємства. Тому баланс підприємства, що не враховує вплив інфляції, як фотографія тридцятирічної давності дами похилого віку абсолютно не відповідає тому, що ми бачимо"[12].

Проблемам обліку в умовах інфляції приділяється значна увага у вітчизняній та зарубіжній літературі. Серед сучасних вітчизняних вчених, які займаються цією проблемо особливо можна відзначити наступних: Б.І. Валуєв, З.В. Гуцайлюк, В.І. Єфіменко, Б.М. Литвин, І.В. Павлюк, В.М. Пархоменко та ін.

Вагомий внесок в розробку положень і принципів теорії обліку в умовах інфляції внесли зарубіжні дослідники М.Ф. Ван Бреда, Є. Едвардс, Т. Лімперг, У. Патон, Р. Свіней, Е.С. Хендріксен, І.Ф. Шер, К. Шиппер, Є. Шмаленбах, Ф. Шмідт, Р. Чамберс, А. Яруга. Питання застосування принципів у бухгалтерському обліку знайшли відображення у працях вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, Н.М. Малюги, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка. Слід відмітити праці сучасних вітчизняних учених, що займаються проблемами виникнення і обліку інфляції Б.І. Валуєва, А. Гальчинського, З.В. Гуцайлюка, В.І. Єфіменка, Г.Г. Кірейцева, В.І. Коршунова, Б.М. Литвина, М.Р. Лучка, В.Н. Найдьонова, І.В. Павлюка, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря, М.М. Шигун та ін. Наукові напрацювання цих вчених здійснили значний внесок в розробку теоретичних і практичних основ проблем облікового відображення інфляції. Але, слід зазначити, що в даний час питання обліку інфляції та розкриття в звітності її наслідків не отримало належного вирішення. Досягнення вчених є істотним внеском до розробки теоретичних і практичних основ проблем облікового відображення інфляції. Вивчення вітчизняного досвіду ведення бухгалтерського обліку та досягнень у даній сфері зарубіжних країн показує, що принципи

[12] Дыгало К. Беспощадная инфляция [Електронний ресурс] / К. Дыгало // Школа бухгалтера. Бухгалтерский учет. – 2005. – № 21. – Режим доступу до журн.: http://www.dtkt.com.ua/show/3cid11236.html.

бухгалтерського обліку постійно трансформуються відповідно до тенденції розвитку економічних наук[13]. Це у повній мірі стосується впливу інфляції на основні правила бухгалтерського обліку. Хоча принципи й встановлювалися протягом значного періоду (вперше даний термін вжито в 30-х рр. минулого століття в США), вони зазнають постійних змін, нововведень та модифікацій, змінюючись разом із розвитком виробничих відносин, відображення яких вони забезпечують. При цьому продуктивні сили постійно отримують нові форми, виникають нові галузі, з'являються різновиди послуг, формуються фінансово-промислові системи й форми міжнародної співпраці, що призводить до певного відставання теорії від практики бухгалтерського обліку. Саме тому необхідно постійно розвивати як практичну сторону науки, так і її теоретичне наповнення, що дозволить збалансувати відставання теорії від практики, забезпечить ефективність ведення бухгалтерського обліку та вирішення ряду його проблем.

Узагальнення впливу інфляції, що призводить до змін дії принципів бухгалтерського обліку зображено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1. Зміна принципів бухгалтерського обліку в умовах існування інфляційних процесів

№ з/п	*Принцип*	*Сутність принципу*[14]	*Зміна принципу під впливом інфляційних процесів*
1	*2*	*3*	*4*
1	Принцип автономності	Передбачає, що кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від своїх власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	Не змінюється

Продовження табл. 2.1

1	*2*	*3*	*4*
2	Принцип безперервності діяльності	Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі	Динаміка цін в економіці країни обумовлює необхідність перегляду первісної оцінки майна підприємства та джерел його утворення відповідно до вартості, що існує на ринку. Такі заходи необхідні для об'єктивності оцінки стану та результатів господарювання. Сутність оцінки відповідно до принципу безперервності не

[13] Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: дис. … канд. екон. наук: 08.06.04 / Аліна Володимирівна Рабошук – Ж., 2005. – 235 с. – С. 12.

[14] Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://http://zakon.rada.gov.ua.

			змінюється, однак, механізми забезпечення вказаної оцінки зазнають розширення
3	Принцип періодичності	Передбачає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності	Не змінюється. У період інфляції може лише збільшитися кількість звітних періодів
4	Принцип обачності	Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства	У період інфляції метод оцінки, обраний у попередніх звітних періодах, може призводити до того, що реальна вартість зобов'язань і витрат занижується, прибутковість і рентабельність підприємства завищуються, обумовлюючи сплату податків у завищеному розмірі
5	Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат	Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів	Інформація, що надається бухгалтерським обліком на основі попередньо обраних методів оцінки, із застосуванням даного принципу призводить до визначення завищеного фінансового результату: сума витрат попередніх періодів занижена порівняно з доходами, встановленими на рівні звітного періоду
6	Принцип послідовності	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності	За суттєвої зміни вартості обумовлює необхідність зміни підходів до оцінки в обліковій політиці підприємства. Однак внесення змін в обілкову політику можливе один раз на рік, що не сприяє оперативному реагуванню на інфляційні процеси

Продовження табл. 2.1

1	*2*	*3*	*4*
7	Принцип повного висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	В умовах існування інфляційних процесів принцип повноти припиняє дію, оскільки показники облікових регістрів та звітності не враховують змін економічних вартостей, а отже, не надають повної та об'єктивної інформації щодо подій, які відбулися, та подій, що відбудуться в подальшому і залежить від правильності прийнятих рішень
8	Принцип	Операції обліковуються	Не змінюється

	превалювання сутності над формою	відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми	
9	Принцип єдиного грошового вимірника	Передбачає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці	За існування інфляції купівельна спроможність грошової одиниці змінюється, що обумовлює необ'єктивність оцінки стану майна, джерел його утворення та фінансових результатів
10	Принцип історичної (фактичної) собівартості	Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання	Дотримання даного принципу за умови існування інфляційних процесів призводить до необ'єктивності оцінок, а також викривлення рівня фінансових результатів

Аналіз наведених у табл. 2.1 даних дозволяє зробити висновок, що інфляційні процеси впливають, насамперед, на механізм дії та результати застосування принципів, пов'язаних з оцінкою об'єктів бухгалтерського обліку та визначенні фінансових результатів підприємства. В умовах економічної стабільності використання принципів дозволяє досягти зіставності показників фінансової звітності, що забезпечуються адекватним відображенням в обліку операцій з активами, зобов'язаннями, доходами чи витратами підприємства. Інфляція здійснює вплив на принципи, пов'язані з оцінкою різних об'єктів бухгалтерського обліку. В першу чергу змінюється дія принципу оцінки за історичною (фактичною) собівартістю, в результаті чого цей вплив проявляється і в дії інших принципів бухгалтерського обліку, що регулюють порядок вартісного визнання активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат, формування фінансового результату, оскільки всі принципи є взаємообумовленими та взаємопов'язаними. Безумовно, ряд принципів, серед яких принцип автономності, періодичності, превалювання сутності над формою, не зазнають модифікації в періоди високої динаміки зміни вартостей. Це пов'язано зорганізаційним характером даних принципів. Саме тому зосередимо увагу на принципах, дотримання яких за існування інфляційних процесів призводить до необ'єктивної інформації: безперервності, обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат, послідовності, повного висвітлення, єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної) собівартості.

Ряд дослідників, серед яких С.Ф. Голов[15], Л.А. Чайковська[16] вказують на доцільність відмови від встановлених принципів та побудови багатоціловського бухгалтерського обліку. Однак в такому випадку досить складно говорити про

[15] Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.

[16] Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (Теория и методология): автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учт, статистика" / Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 56 с. – С. 34.

єдину базу економічної інформації в країні з традиціями централізованого регулювання. Необхідність вибору єдиних регулятивних засад формування інформації в бухгалтерському обліку різних суб'єктів господарювання підтверджують зміни, внесені в П(С)БО України з приводу застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. В нашій державі встановлено, що звітність за МСФЗ, що в усьому світі формується шляхом підбору найбільш суттєвих показників, складатиметься за розробленими формами фінансової звітності зі стандартним набором показників.

Таким чином, інфляційні процеси суттєво впливають на систему бухгалтерського обліку, оскільки найбільш важливим аспектом є вираження у грошовому вимірнику. Грошові кошти – єдина грошова одиниця, в результаті використання якої на практиці можна здійснювати порівняння показників різноманітних об'єктів бухгалтерського спостереження. Грошове вираження дозволяє розглядати в єдиній системі бухгалтерського обліку і співставляти майно підприємства, дебіторську та кредиторську заборгованість, доходи та витрати, фінансові результати тощо[17].

Високі темпи інфляції викликають коливання купівельної спроможності грошової одиниці, а це призводить до того, що об'єкти обліку оцінюються в різних одиницях виміру. Тому виникають певні ускладнення з порівнянням та співставленням інформації у часі. Ще однією особливістю інфляції є те, що вона здійснює неоднаковий вплив на різні об'єкти бухгалтерського спостереження, оскільки деякі з них виражені в грошових одиницях за поточною купівельною спроможністю, а деякі – в грошових одиницях купівельної спроможності минулих періодів. Про це також зазначає І. Ярощук: "готівка та дебіторська заборгованість у зв'язку з інфляцією швидко втрачають свою вартість і ведуть до збитків підприємства на суму зниження купівельної спроможності грошей. І навпаки, підприємства, які збільшують свою кредиторську заборгованість та інші зобов'язання (з оплати праці, за розрахунками з бюджетом, платежами соцстраху й іншим кредиторам) отримують з цього вигоду, тому що можуть розрахуватися за своїми зобов'язаннями грошима з нижчою купівельною спроможністю"[18].

Серед наведених принципів найсуттєвіші зміни стосуються принципу оцінки за історичною (фактичною) собівартістю. Оцінка за історичною (фактичною) собівартістю є найбільш поширеною в бухгалтерському обліку.

---

[17] Каспина Р.Г.Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 11.

[18] Ярощук І. Вплив інфляції на фінансовий стан і фінансові результати підприємства /І. Яро щук // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку:Збірник тез IV Міжнародної науково-практичної конференції 10-12 жовтня 2006 р. – Тернопіль, 2006. – 197 с. – С. 174-176. – С. 174.

Даний принцип не завжди застосовується, наприклад, при ліквідації підприємства майно оцінюється за ліквідаційною вартістю, при безоплатному отриманні майно оприбутковується за справедливою вартістю. Крім того, в умовах інфляції можна здійснювати періодичні переоцінки майна, застосовуючи так званий індекс переоцінки – дефлятор. Принцип – вимога, характерна для традиційного бухгалтерського обліку, роль якого дещо занижується в умовах інфляції[19]. Первісна вартість об'єктивна, є результатом домовленості рівноправних партнерів – продавця і покупця, тобто початкова вартість відповідає попиту та пропозиції, ціні, що відповідає поточній ринковій вартості у момент придбання[20].

Принцип історичної (фактичної) собівартості передбачає відображення в бухгалтерському обліку сировини, матеріалів, засобів праці, виробленої продукції за собівартістю їх придбання або виробництва, тобто за фактичними витратами. Цей принцип ґрунтується на грошовому вираженні використаних фінансових, матеріальних і трудових ресурсів суб'єктом господарювання у процесі створення нового продукту. Принцип передбачає, що оцінка базується на дійсних затратах на придбання цінностей у певний період часу незалежно від того, як це пов'язано з об'єктивною або суб'єктивною їх оцінкою. Згідно із затратною оцінкою баланс реальний тільки тоді, коли в активі всі його цінності представлені в такій оцінці, яка визначається ціною їх надходження в господарство. Основним завданням принципу є визначення ефективності господарювання, використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів суб'єктом господарювання у створенні нового продукту, відповідно, принцип є важливою передумовою для обґрунтування ринкової ціни, маркетингових досліджень ринку, якості та дизайну виробів тощо[21].

Наявність інфляційних процесів призводить до появи жорсткої критики принципу історичної (фактичної) собівартості. Одна група вчених визначає даний принцип як базовий, що забезпечує достовірність і документальне підтвердження облікових даних. Проф. Я.В. Соколов вказує, що оцінка активів за собівартістю є єдиною можливою справедливою оцінкою, оскільки підтверджується первинним документом і завжди може бути перевірена[22]. Панков Д.А. звертає увагу, що дотримання принципу історичної собівартості є правильним і обґрунтованим. Однак догматичне дотримання

[19] Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер. – [3-е изд., перераб.и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с. – С. 98.

[20] Каспина Р.Г. Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 22.

[21] Облік, аналіз та аудит: [навчальний посібник]. – К.: "Кондор", 2008. – 618 с. – С. 17.

[22] Соколов Я.В. МСФО в России: их настоящее и будуще / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 7. – С. 57-60 – С. 59.

засад реалізації даного принципу в умовах інфляції може призвести до суттєвого викривлення облікових даних[23].

Інша група дослідників суттєво критикують даний принцип. Так, Є.В. Калюга щодо даного принципу зазначає, що "…використання в бухгалтерському обліку методу врахування фактичних витрат для оцінки активів, що ґрунтується на первісній вартості майна, за умов стабільної економіки має найбільше переваг і забезпечує справді достовірну інформацію про вартість активів і фінансових результатів. Втім в умовах інфляційного коливання цін така оцінка нерідко неминуче призводить до викривлення вартості майна, безпідставного завищення прибутку, нестачі обігових коштів та інших негативних наслідків[24]. Панков Д.О. стверджує, що "догматичне наслідування тільки принципу "історичної собівартості" може серйозно викривлювати облікові дані, здійснюючи негативний вплив на методику та достовірність результатів фінансового аналізу[25]". Єлісєєва Т.П. зазначає, що "… в умовах інфляції подібні оцінки майна можуть значно відрізнятися від поточної ринкової вартості. У зв'язку із цим, позиції відповідності вартісної оцінки активів підприємства їх ринковій ціні бухгалтерська звітність не є достовірною"[26]. Проф. Добія М. ставить важливе запитання, яке стосується принципу історичної вартості: "Чи згідно з даним принципом досягається оцінка, яка ґрунтується на історичній вартості обміну (історичні витрати є обмінною вартістю), чи даний принцип повинен запобігати будь-якій зміні даних, записаних в облікових регістрах?" Відповідь на дане запитання є однозначною – даний принцип повинен служити оцінці, яка ґрунтується на історичній вартості, "інакше відбудеться виокремлення духу (збереження вартості, і більш того сутності речей) на користь літери (запису)"[27].

Головні переваги оцінки за первісною вартістю – її об'єктивність і простота. Відмова від такої оцінки припускає трудомістку переоцінку, що призводить в результаті до появи сумнівних показників, оскільки перші не можна заперечити (є документи), а інші можна (суб'єктивізм оцінки)[28].

[23] Панков Д.А. Учет и анализ в макроэкономической системе финансового менеджмента: теория, методология, методики / Д.А. Панков – Гродно: ГрГУ, 2001. – 558 с. – С. 64.

[24] Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [Монографія] / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с. – С. 181.

[25] Панков Д.А. Учет и анализ микроэкономической системы финансового менеджмента: теория, методология, методики / Д.А. Панков. – Гродно: ГрГУ, 2001. – 558 с. – С. 64.

[26] Елисеева Т.П. Определение восстановительной стоимости основного капитала субъектов хозяйствования в условиях инфляции / Т.П. Елисеева // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тезисы докладов межд. практ. конф. – Мн.: БГЭУ, 2000. – 293 с. – С. 90-91. – С. 91.

[27] Teoria rachunkowości w zarysie / Pod redakcją M. Dobii. – Wydawnictwo Akademii ekonomicznej w Krakowie. – Kraków, 2005. – 319 s. – S. 75.

[28] Каспина Р.Г.Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 22.

Переоцінка необхідна для усунення відмінностей у вартості однорідних об'єктів, зумовлених застосуванням в різні періоди різних цін на машини, устаткування, транспортні засоби, зміною вартості будівельно-монтажних робіт тощо. У ході переоцінки усі основні засоби оцінюють за відновною вартістю. Переоцінка може бути вибірковою, коли уточнюється оцінка окремих груп[29]. Однак можливість проведення переоцінки також не вирішує проблеми об'єктивності та повноти інформації, оскільки для даної процедури не визначено єдиної методики розрахунків, єдиних підходів щодо періодичності.

Не дивлячись на переваги, даний метод має суттєвий недолік, оскільки оцінка за первісною вартістю повністю ігнорує вплив інфляційних процесів в економіці. В умовах значного коливання цін переваги оцінки за первісною вартістю перекриваються нездатністю використовувати таку оцінку для прийняття управлінських рішень всіма користувачами облікової інформації. Проф. Я.В. Соколов вважає, що "історичні ціни не означають або майже не означають нічого, поточні – лише орієнтир того, як вони будуть змінюватися в майбутньому. Тобто, на рівні суб'єкта господарювання його фінансовий стан вимірюється не тим, чого вартий об'єкт зараз, тим більше не тим, чого він коштував колись, а тим, чого він може бути вартий у майбутньому"[30].

Проте Н.В. Ткачук відзначає на необхідності історичної вартості, яка може використовуватися, зокрема, для проведення економічного аналізу[31].

Інформація про об'єкти за історичною вартістю не дає користувачам об'єктивної інформації про фінансовий стан підприємства, оскільки ця вартість не відображає реалій сьогоднішнього дня[32]. Причинами такого стану серед інших можна визнати інфляцію та дефляцію, в результаті яких відбувається зміна середнього рівня цін на всі товари, роботи, послуги та знецінення грошових коштів[33].

Проф. Я.В. Соколов переконаний, що заміна історичної вартості оцінкою поточної дохідності витікає з бажання дізнатися про реальну вартість майна, що належить підприємству, і, як наслідок, реальну вартість капіталу[34]. Проф. В.Ф. Палій відзначає, що оцінка активів і пасивів є найважливішим методичним прийомом, який забезпечує достовірність

[29] Бухгалтерсий учет: [Учебник] / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков и др.; Под. ред.П.С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.:Бухгалтерский учет, 1999. – 624 с. – С. 93.

[30] Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: [Учебное пособие] / Я.В. Соколов. – М.: Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 224 с. – С. 100.

[31] Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с. – С. 109.

[32] Там само.

[33] Там само.

[34] Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: [Учебное пособие] / Я.В. Соколов. – М.: Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 224 с. – С. 111.

інформації за даними бухгалтерського обліку. Для фінансового обліку важливішими є ринкові оцінки для активів, дисконтовані – для зобов'язань[35]. Чайковська Л.А. стверджує, що не слід жорстко протиставляти справедливу та історичну вартість, оскільки вибір на користь однієї з них призводить до викривлення окремих характеристик суб'єкта господарювання. Науковець відстоює позицію вибору різних оцінок у фінансовій звітності, а інформацію про справедливу вартість активів і зобов'язань слід наводити довідково[36].

У результаті аналізу негативних наслідків обліку за первісною вартістю в умовах інфляції можна виділити найбільш основні складові проблеми даної методології (рис 2.1).

Рис. 2.1. Основні проблемні питання при застосуванні принципу історичної (фактичної) собівартості в умовах інфляції[37]

Заниження витрат підприємства в частині матеріальних витрат і амортизації викликає заниження собівартості, яке є необґрунтованим, тобто виникає неповне покриття реальної суми витрат із отриманої виручки від продажу. В умовах інфляції при використанні в обліку оцінки за первісною вартістю доходи, виражені в грошових одиницях поточної купівельної спроможності, співставляються з витратами, що вимірюються в грошових

[35] Палій В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палій // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45-48.

[36] Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (Теория и методология): автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учт, статистика" / Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 56 с. – С. 34.

[37] Систематизовано на основі: Калюга Є. Проблеми забезпечення достовірності фінансової звітності з урахуванням впливу інфляції / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 21. – С. 46-52. – С. 47.

одиницях купівельної спроможності минулих періодів. Результатом цього є викривлення фінансових результатів: відбувається безпідставне завищення даного показника. Сума отриманої виручки не дозволяє покрити в повному обсязі суму понесених підприємством матеріальних витрат. Це, у свою чергу, зумовлює в наступному звітному періоді більше витрачання грошових коштів, ніж отримано в попередньому звітному періоді.

Велш Глен А., Шорт Деніел Г.[38] зазначають, що згідно з принципом вартості, операції відображаються в обліку за їх первісною вартістю. Деякі з цих сум (наприклад, вартість підприємства) продовжують відображатися в облікових регістрах протягом багатьох років, виражені в грошових коштах, різної купівельної спроможності. При обліку за первісною вартістю, грошові кошти з різною купівельною спроможністю у балансі і звіті про прибутки та збитки агрегуються (тобто усереднюються). В роки, коли інфляція набуває суттєвих розмірів, дані фінансової звітності у грошових одиницях щодо первісної вартості можуть значно відхилятися від поточної вартості грошових одиниць через зміни у їх купівельній спроможності. Комітет Сенділенда (Британський урядовий комітет з обліку в умовах інфляції) в 1975 р. рекомендував використовувати при визначенні оцінки принцип вартості для підприємства. Вартість для підприємства, або альтернативна вартість, є методом оцінки, що передбачає оцінку активу за відновною вартістю, можливою вартістю продажу або дисконтованою вартістю[39].

Таким чином, оцінка за історичною (фактичною) собівартістю в умовах інфляції призводить до неможливості визначення реального прибутку й рентабельності, оцінки фактичної вартості майна, перевірки кредитоспроможності підприємства та визначення його реальної потреби в інвестиціях. Тобто облік активів за їх собівартістю спотворює інформацію фінансової звітності. Якщо підприємство і в подальшому вестиме бухгалтерський облік таким чином, то у фінансовій звітності буде відображатися прибуток, хоча підприємство насправді може бути банкрутом[40]. Детальний аналіз сутності принципу оцінки за історичною вартістю здійснено проф. С.Ф. Легенчуком[41]. Ученим виділено ряд переваг і

[38] Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел: [пер. англ. О. Мінін, О. Ткач] – К.: Основи, 199. – 943 с. – С. 834.

[39] Каспина Р.Г.Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 31.

[40] Дударева Е.А. Бухгалтерский учёт в контексте инфляционных процессов: актуализация исследования / Е.А. Дударева // Студенческая научная зима в Бресте – 2008. Сборник научных работ студентов третьей международной студенческой конференции региональных университетов. – Брест. – 2009. – С. 104-107. – С. 106-107.

[41] Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 161-181.

недоліків даного принципу та обґрунтовано необхідність застосування оцінки за змішаною моделлю, що дозволить забезпечити задоволення потреб різних користувачів щодо інформації бухгалтерського обліку.

Якщо розглядати *принцип єдиного грошового вимірника*, то тут необхідно зрозуміти його сутність. **Принцип єдиного грошового вимірника** у бухгалтерському обліку полягає у відображенні господарських операцій у єдиному грошовому вимірнику з метою їх узагальнення, групування та порівняння з нормативними показниками, суміжними звітними періодами. Водночас окремі господарські операції можуть відображатися в обліку за кількісними, умовно-кількісними вимірниками для контролю окремих операцій, але основним для бухгалтерського обліку є грошовий вимірник, за допомогою якого можна узагальнити господарські факти, явища та процеси[42].

Відображення в обліку й звітності релевантної і надійної інформації про діяльність підприємства передбачає необхідність оцінки вкладених у підприємство засобів. Об'єкти бухгалтерського обліку повинні виражатися в грошовому вимірнику, тобто передбачається їх вартісна оцінка. Це дозволяє визначити потенційну цінність підприємства на основі інформаційного відображення відносин, які склалися на підприємстві в процесі формування активів і пасивів.

Вартісні показники, на відміну від перерахованих, відрізняються тим, що вони виражаються у грошових одиницях, які в свою чергу, є всезагальною мірою вартості. В бухгалтерському обліку відображаються лише ті об'єкти, які можливо виміряти в грошовому вимірнику. Одночасно, найважливіший вимірник в бухгалтерському обліку є найбільш нестійким та схильним до постійних змін зокрема в результаті впливу такого економічного явища, як інфляція. Зміна даного вимірника призводить до зміни вартості усіх об'єктів бухгалтерського обліку. Це впливає на вартість майна підприємства, на хід господарських процесів на підприємстві.

Торнстейн В. з цього приводу зазначає: "Стержнем сучасної свободи дій у фінансових справах, як і непорушність контракту, є вартість грошей. Відповідно, основою всіх фінансових контрактів є припущення про незмінність цінності грошової одиниці. Саме цим припущенням зумовлена непорушність контрактів. Воно приймається безперечно в якості вихідного пункту у всіх ділових трансакціях. Незмінність цінності грошей є фундаментальним правовим принципом і звичайним передбаченням при

[42] Облік, аналіз та аудит: Навчальний посібник. – К., Кондор, 2008. – 618 с. – С. 17.

укладанні та виконанні контрактів. На його основі укладаються контракти та здійснюється капіталізація. Бізнесмени, що контролюють промислову діяльність, будують свої плани виходячи з того, що грошова одиниця є стабільною основою всіх здійснюваних ними трансакцій. Загальновідомо, що власники бізнесу недовірливо відносяться до будь-якої спроби зміни грошової одиниці або послаблення її стабільності, тим самим демонструючи, наскільки значну роль відіграє вказаний принцип у ділових операціях"[43].

Як зазначив Г.Ф. Томпсон, "…що інфляція робить, то це піддає сумніву правдивість грошових одиниць в обліку, які відповідно представляють зміни в активі, засновані на багатстві та фізичних (реальних) можливостях фірми, що обслуговують їх виробничу основу. Грошова цінність цих активів втрачає свою здатність представляти *(інформаційну функцію)*… Дискусії з приводу інфляційного обліку є спробою відновити цю здатність"[44].

В умовах інфляції принцип порушується, адже показники фінансової звітності містять грошові одиниці з різною купівельною спроможністю. Принцип єдиного грошового вимірника в умовах інфляції змінює своє трактування, згідно з яким вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Проте в умовах інфляції дещо змінюється еквівалентність купівельної спроможності грошової одиниці під плином часу, хоча сама грошова одиниця не змінюється, однак її заниження відбувається, внаслідок чого фінансова звітність втрачає свою інформативну доцільність. Серед дослідників існували пропозиції відмовитися від використання грошового вимірника у зв'язку з його змінністю та нестабільністю. Однак пропозиції не здобули підтримки. Відповідно, для підтримки актуальності, об'єктивності та достовірності даних бухгалтерського обліку є необхідними методики оцінки, що забезпечуватимуть адекватне відображення господарської діяльності.

Наслідки впливу існування інфляції на дію принципу єдиного грошового вимірника зображено на рис. 2.2.

[43] Торнстейн В. Теория трудового предприятия / Пер. с англ. – М.: Дело, 2007. – 288 с. – С. 66
[44] Thompson G.F. (1987) 'Inflation Accounting in a Theory of Calculation, Accounting, Organizations and Society. – С. 523-544. – С. 533

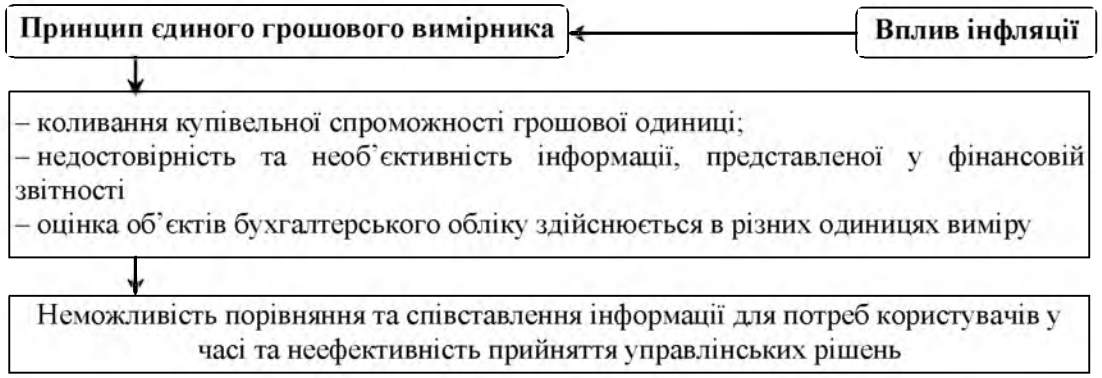


Рис. 2.2. Наслідки впливу інфляції на застосування принципу єдиного грошового вимірника в бухгалтерському обліку[45]

Таким чином, високі темпи інфляції викликають коливання купівельної спроможності грошової одиниці. Це призводить до того, що об'єкти обліку оцінюються в різних одиницях виміру, а тому виникають певні ускладнення з порівнянням інформації у часі.

Також в умовах інфляції втрачає свою актуальність і такий принцип бухгалтерського обліку, як **принцип обачності**, згідно з яким у бухгалтерському обліку повинні застосовуватися методи оцінки, які запобігатимуть заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Цей принцип вимагає від бухгалтерів "не завищувати активи" і означає, що при виборі варіанта оцінки (відповідно до облікових правил) необхідно використовувати найменшу. Очевидно, що в умовах інфляції найменшою оцінкою в більшості випадків буде оцінка за первісною вартістю, використання якої зумовлює формування недостовірної інформації[46]. В умовах інфляції може виникнути ситуація, коли при розподілі номінальної суми прибутку розподіляється фактично неіснуючий прибуток на виплату дивідендів. Такий розподіл виникає за рахунок оборотних коштів, тобто використовується особистий капітал акціонерів. Значне завищення суми фінансового результату при заниженій вартості активів викликає необгрунтоване завищення показників рентабельності підприємства з усіма негативними наслідками при реальній оцінці його діяльності. Отже, за умов інфляції реальна вартість власного капіталу в звітності занижується, а прибутковість підприємства, його рентабельність завищуються. У російській практиці принцип обачності визначають як принцип консерватизму.

Деякі вчені не погоджуються із застосуванням даного принципу в бухгалтерському обліку за будь-яких умов. Так, Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда вважають, що обачність (консерватизм) – недостатній метод відображення

[45] Систематизовано на основі: Калюга Є. Проблеми забезпечення достовірності фінансової звітності з урахуванням впливу інфляції / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – №21. – С. 46-52. – С. 47

[46] Каспина Р.Г.Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 13.

невизначеності оцінки активів та прибутку, в гіршому випадку призводить до повного викривлення облікових даних. В результаті на практиці головна небезпека його застосування полягає у непостійних результатах, які не можуть бути правильно інтерпретовані навіть найбільш інформованими користувачами. Крім того, консерватизм протирічить вимозі відображення всієї релевантної інформації, пов'язаної з тимчасовими обмеженнями, а також позбавляє облікові дані порівнянності. Навмисні заниження вартості об'єктів обліку даних можуть призвести до невдалих рішень, як їх збільшення[47].

На рис. 2.3 зображено вплив інфляції на принцип обачності.

Рис. 2.3. Вплив інфляції на принцип обачності

Таким чином, в умовах інфляції при незмінності застосування принципу історичної собівартості отримується порушення і принципу обачності. Це обумовлено відображенням доходів на рівні цін, що сформувалися у звітному періоді, та витрат на рівні оцінок попередніх звітних періодів. Періодичне коливання цін може забезпечувати компенсацію відповідних втрат. У періоди помірного рівня інфляційних процесів суттєвих викривлень і порушень даного принципу не вбачається. Проте у періоди високої динаміки цін принцип обачності вимагає застосування різних перерахунків для оперативного та повного врахування інфляційних процесів.

Принцип повного висвітлення полягає в тому, що фінансова звітність повинна включати всю інформацію про фактичні і потенційні результати операцій підприємства. Тому фінансова звітність не обмежується лише основними формами фінансових звітів, а містить також примітки, в яких розкриваються: облікова політика підприємства; інформація, яка ненаведена у фінансових звітах, але є обов'язковою згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення їх розуміння та доречності[48].

[47] Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 55.
[48] Облік, аналіз та аудит: [навчальний посібник]. – К.: "Кондор", 2008. – 618 с. – С. 18.

В умовах інфляції, наприклад, при використанні собівартості, яка включає витрати минулих періодів, отримується завищений прибуток, тому інформація про результати господарських операцій негативно вплине на думку користувачів цієї інформації[49].

На рис. 2.4 зображено вплив інфляції на принцип повного висвітлення.

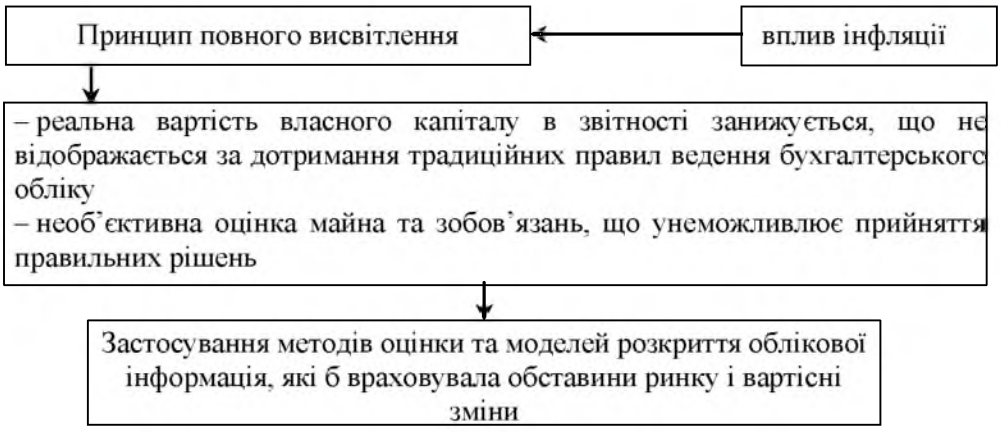


Рис. 2.4. Вплив інфляції на принцип повного висвітлення

Отже, у результаті дії інфляції змінюється ринкова вартість майна підприємства, відображеного в бухгалтерському обліку за вартістю, що використовувалася у попередніх звітних періодах. Вказані зміни вартості в обліку не відображаються комплексно та автоматично: відсутня методика врахування впливу зовнішнього середовища. Внаслідок цього викривлюється показник фінансових результатів. Таким чином, бухгалтерський облік не надає можливості користувачам оцінити фактичні наслідки господарських операцій об'єктивно. Крім того, відсутність відомостей про реальну вартість майна і джерел його утворення, фактичний рівень витрат і їх співвідношення з доходами призводить до неможливості спрогнозувати наслідки управлінських рішень.

Принцип послідовності передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Тобто у різних звітних періодах необхідно використовувати ті самі методи бухгалтерського обліку до різних господарських операцій. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності. Розглядаючи дію даного принципу через призму необхідності відображення впливу інфляції на оцінки майна та джерел його формування в бухгалтерському обліку, слід відзначити, що послідовне застосування оцінки на основі історичної вартості

[49] Дударева Е.А. Бухгалтерский учёт в контексте инфляционных процессов: актуализация исследования / Е.А. Дударева // Студенческая научная зима в Бресте – 2008. Сборник научных работ студентов третьей международной студенческой конференции региональных университетов. – Брест. – 2009. – С. 104-107. – С. 107.

та відповідних методів призводить до необ'єктивності інформації про фінансовий стан підприємства.

Здійснення господарської діяльності в умовах постійного високого зростання цін обумовлює необхідність вибір таких методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, які б дозволяли динамічно відображати зміни та забезпечували підготовку актуальної до умов ринку інформації.

Таким чином, забезпечення дії принципу послідовності при активних зовнішніх змінах вартостей може досягатися вибором:

– або методів переоцінки на постійній основі та їх використання за певного, передбаченого, рівня зростання цін;

– або періодичного перегляду облікових оцінок (при формуванні річної фінансової звітності) з висвітленням вказаних процедур у примітках до річної звітності.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат застосовується у бухгалтерському обліку для визначення моменту понесення витрат і отримання доходів. Згідно з цим принципом витрати і доходи відображаються в обліку у тому періоді, в якому вони нараховані, тобто відбулися незалежно від того, коли фактично отримано кошти від покупця. В бухгалтерському обліку відображаються лише витрати, пов'язані з отриманими доходами у відповідному періоді. Альтернативним є касовий метод, за яким доходи визначаються після надходження коштів на розрахунковий рахунок у банку чи в касу підприємства, а витрати – після завершення розрахунків за реалізовану продукцію (роботу, послуги).

В умовах інфляції витрати минулих періодів будуть значно нижче витрат поточного періоду, що знову сприяє завищенню фінансових результатів[50].

Вплив інфляції на принцип нарахування та висвітлення доходів та витрат зображено на рис. 2.5.

[50] Дударева Е.А. Бухгалтерский учёт в контексте инфляционных процессов: актуализация исследования / Е.А. Дударева // Студенческая научная зима в Бресте – 2008. Сборник научных работ студентов третьей международной студенческой конференции региональных университетов. – Брест. – 2009. – С. 104-107. – С. 107.

Рис. 2.5. Вплив інфляції на принцип нарахування та відповідності доходів і витрат

Таким чином, у період існування інфляції порядок реалізації принципу нарахування та відповідності доходів і витрат є незмінним, однак, облікові методики оцінки, які для цього використовуються, не забезпечують достовірності отриманих фінансових результатів. Як вказував проф. І.В. Малишев, аналізуючи вплив інфляційних процесів на механізм подвійного запису, технічно логіка виконується, однак, змісту записи набувають іншого.

Головною проблемою обліку впливу інфляції є неможливість порівняння інформації про діяльність підприємства в динаміці. Дані бухгалтерського обліку формуються у різні періоди з різною купівельною спроможністю грошових коштів, в яких виражена вартість усіх складових майна суб'єкта господарювання та джерел їх утворення. Отже, втрачається можливість порівняти показники фінансової звітності підприємства за різні звітні періоди. Тобто неможливо об'єктивно прослідкувати рівень і динаміку рентабельності діяльності та інних показників фінансового стану і результатів діяльності. Сукупність таких процесів призводить до втрати корисності бухгалтерської інформації для управління.

У табл. 2.1 відзначалося, що в період інфляційних змін вартості певним чином трансформуються механізми дій принципу безперервності діяльності та принципу послідовності. Фактично, принцип безперервності передбачає оцінку майна та джерел його утворення на основі історичної (фактичної) собівартості – відповідно до динамічної теорії балансу. На відміну від неї, статична теорія використовувалася для оцінки об'єктів обліку на конкретну дату з метою визначення вартості бізнесу. Інфляційні процеси обумовлюють потребу у підборі таких оцінок, які б надавали можливість об'єктивно оцінити результати діяльності. Тобто в період коливань економічних вартостей принцип безперервності дотримується, але набір інструментів розширюється. Принцип послідовності може порушуватися у разі активізації інфляційних процесів протягом звітного року. За таких умов при необхідності змін методик обліку або оцінки складових майна потрібно додатково обґрунтовувати вибір інших методів та доводити їх дієвість у забезпеченні об'єктивності відображення об'єктів обліку.

За умов, що склалися в сучасній економіці, з ускладнення її структури та механізмів функціонування, безумовне дотримання принципів бухгалтерського обліку часто призводить до втрати об'єктивності облікових показників. Відповідно, потребують розробки механізми актуалізації

показників бухгалтерського обліку при дотриманні процедур, які б забезпечували повноту, оперативність та достовірність інформації бухгалтерського обліку. Оскільки принципи є вихідними положеннями відображення в комплексній інформаційній системі обліку операцій в межах господарської діяльності механізми реалізації принципів повинні бути збережені й реалізуватися із застосуванням інструментів приведення облікових вартостей до тих, що діють на ринку.

2.2. Методологія бухгалтерського обліку: наслідки дії змін вартості активів

Відображення в бухгалтерському обліку впливу інфляційних процесів вимагає перегляду правил ведення бухгалтерського обліку. Базові засади підготовки інформації, до яких належать принципи бухгалтерського обліку, забезпечують достовірність показників облікових регістрів та звітності. Відповідно, навіть в умовах інфляційної економіки принципи бухгалтерського обліку підлягають дотриманню. При цьому необхідним є підбір таких напрямів використання методів бухгалтерського відображення картини світу, які б дали можливість дотримуватися принципів бухгалтерського обліку з одночасним усуненням недоліку застарілості його даних.

Вивчення методів, що застосовуються в певній науці, та порядку їх використання здійснюється в межах методології. Синтезуючи трактування поняття "методологія" в довідковій літературі (Додаток Ж), можна визначити, що методологія є сукупністю:

а) принципів, правил, а також законів і закономірностей, оскільки методологія є вченням, тобто наукою, існування якої без таких категорій неможливе, оскільки вони є невід'ємними складовими будь-якої галузі науки[51];

б) методів, способів, прийомів, засобів, підходів дослідження, які застосовуються у певній галузі науки.

Проф. Малюга Н.М. у своїй праці детально аналізує і розкриває питання методології бухгалтерського обліку. Зокрема, визначено, що методологія є системою знань про структуру бухгалтерської теорії, про підходи до спостереження та реєстрації економічних явищ і процесів, узагальнення інформації про них у системі бухгалтерського обліку, про способи

[51] Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 476 с. – С. 27.

отримання знань, які правдиво відображають дійсність, що постійно змінюється в умовах розвитку суспільства[52].

У цілому, методологія розглядається як наука про методи та порядок їх використання задля досягнення певних цілей. Бутинець Ф.Ф., Пушкар М.С., Соколов Я.В. розглядають методологію бухгалтерського обліку за стадіями обробки інформації про господарську діяльність і виражають в елементах методу бухгалтерського обліку[53]. Таким чином, дослідження впливу інфляції на методологію бухгалтерського обліку необхідно розглянути у розрізі впливу на кожен з елементві методу бухгалтерського обліку.

У попередньому розділі даної роботи з'ясовано, що в бухгалтерському обліку підлягають відображенню наслідки впливу інфляційних процесів в частині зміни вартості та структури активів, зобов'язань та капіталу, до яких призводять коливання цін на ринку. Однак останні змін мають значні відмінності за характером розвитку, передбачуваністю та величиною. Побудова системи належного висвітлення інформації про їх вплив на показники бухгалтерському обліку передбачає визначення природи інфляційних процесів і виділення тих їх видів, які потребують врахування в обліку.

Динаміка цін в економіці, визначаючи вартість майна підприємства, а також величину його власного та залученого капіталу, вносить певні корективи в процес обліково відображення процесу господарювання частині його забезпечення та результатів.

Питанням впливу інфляції на бухгалтерський облік займалися такі вчені та дослідники як Т.П. Єлісєєва, Є.В. Калюга, Р.Г. Каспіна, Р.С. Коршикова, А.С. Логінов, О.В. Москаленко, М.В. Новікова, Д.О. Панков, Л.В. Пашковська, А.Б. Сич, Снітко М.А., Соколов Я.В., А.В. Суворов, М. Шерємєт, І. Ярощук та ін.

В Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"[54] зазначається, що метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, однак інфляція значно впливає на достовірність даних показників, що значно спотворює реальну картину, яка утворилася на підприємстві. Не всі вітчизняні підприємства відображать в обліку вплив інфляції на стан і фінансові результати господарювання, що призводить до:

---

[52] Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Н.М. Малюга – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 202.

[53] Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Н.М. Малюга – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 202-208.

[54] Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

– значних похибок у майнових показниках і результатах діяльності підприємств;

– деформації структури капіталу;

– зменшення підприємством фінансових ресурсів, що планувалися для оновлення й заміни обладнання;

– неточного і, як наслідок, недостовірного аналізу інвестиційної привабливості підприємства;

– неможливості співставити дані різних періодів діяльності підприємства.

Найбільш поширеною у літературі є позиція, що існування інфляції викривлює показники фінансової звітності та завищує фінансовий результат підприємства. Також у літературних джерелах зазначається, яким чином відбувається такий вплив. Так, І. Ярощук зазначає, що "поточні витрати й амортизація основних засобів, обчислена в оцінці за вищою купівельною спроможністю для визначення фінансових результатів, віднімаються з надходжень (виручки від реалізації) за поточний період, оцінених вже при нижчій купівельній спроможності грошей. Результатом цього є завищення фінансових результатів діяльності, збільшення розміру оподатковуваного прибутку, а отже, збільшення податків до сплати і, знову ж таки, зменшення джерел фінансування розвитку виробництва"[55]. Велш Глен А. та Шорт Деніел Г. зазначають, що "в період інфляції фінансові звіти, складені на основі традиційного принципу первісної вартості, об'єднують долари з різною купівельною спроможністю". Такий метод складання звітності вони порівнюють з додаванням "яблук та апельсинів"[56].

Непрямий (опосередкований) вплив інфляції можна спостерігати саме у веденні бухгалтерського обліку на підприємстві. На викривлення інформації бухгалтерського обліку впливає нерівномірна зміна купівельної спроможності грошової одиниці. Це пояснюється тим, що за умов галопуючої або ж гіперінфляції купівельна спроможність грошової одиниці може змінюватися щомісяця, щотижня або навіть щодня, а звітність складається щоквартально або щорічно. Також при придбанні запасів вони обліковуються, виходячи з витрат на їх придбання у відповідному періоді, проте, залежно від тривалості виробничого циклу, їх вартість змінюється, а

[55] Ярощук І. Вплив інфляції на фінансовий стан і фінансові результати підприємства / І. Ярощук // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку: Збірник тез IV Міжнародної наук.-практ. конференції. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – С. 174-176. – С. 175.

[56] Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 199. – 943 с.

отже занижується собівартість виготовленої продукції, що в кінцевому результаті призведе до завищення надбавки та доходу. Тому показники фінансової звітності за таких умов будуть неправдивими, необ'єктивними та недостовірними, фінансові результати – завищеними, і в результаті підприємство може навіть збанкрутувати.

Аналізуючи узагальнений перелік обставин, які призводять до зміни вартості грошової одиниці, наведений в табл. В.1 Додатку В, приходимо до висновку, що не всі чинники зміни вартості впливають на бухгалтерський облік, вони мають здебільшого макроекономічний вплив. На рис. 2.6 розглянемо чинники зміни вартості, що впливають на бухгалтерський облік підприємств.

Рис. 2.6. Чинники зміни вартості та їх вплив на бухгалтерський облік

Таким чином, зміна вартості, що відбувається за рахунок економічних змін на рівні країни в цілому, має прямий вплив на бухгалтерський облік через зниження виробництва, зростання собівартості, знецінення або змічнення грошової одиниці та зменшення (збільшення) привабливості

іноземної валюти, що призводить до необхідності або вкладання вільних коштів у іншу валюту, або в майно.

В умовах досить високої інфляції грошова одиниця втрачає свою купівельну спроможність, тобто знецінюється. Це означає, що змінюється кількість товарів та послуг, які можна придбати на певну суму грошових коштів у різні періоди. Такий засіб вимірювання господарської діяльності підприємства може призвести до заниження вартості активів, зниження витрат підприємства в частині собівартості продажу та амортизаційних відрахувань, ігнорування прибутків (збитків) від зміни купівельної спроможності грошей та одночасно включення до фінансового результату звітного періоду штучного прибутку внаслідок перекручення витратної частини Звіту про фінансові результати, що тягне за собою, збільшення бази оподаткування, розподіл завищеного прибутку у вигляді дивідендів.

Для більш точного розуміння процесу інфляції Г.Н. Климко[57] виділяє три вектори проходження процесу інфляції. Динаміка руху інфляції може мати різні вектори спрямування: 1) темпи інфляційного процесу невпинно зростають, породжуючи різні види інфляції; 2) темпи інфляційного процесу досягли свого максимального значення (гіперінфляція), відповідними засобами антиінфляційної політики зупинені та спрямовані у зворотній бік – в бік спаду та руху до помірної інфляції; 3) інфляційний процес, рухаючись в той чи інший бік, зупиняється або коливається в межах небезпечного виду інфляції на тривалий час (рис. 2.7).

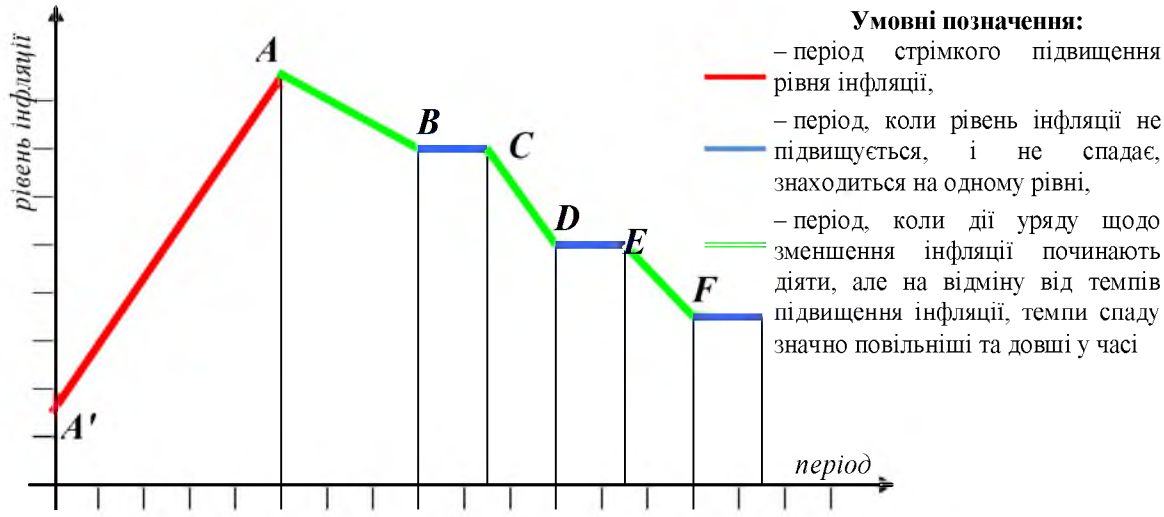


Рис. 2.7. Динаміка руху інфляції

На рис. 2.7 представлена модель динаміки руху інфляції, яка пояснюється наступним чином. На відрізку *A'A* (рис. 2.7) спостерігається

[57] Основи економічної теорії: політ економічний аспект: [підручник] / відп. ред. Г.Н. Климко. – [5-те вид., випр.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 615 с. – С. 349.

стрімке зростання рівня інфляції, тобто інфляція з помірної переходить спочатку у галопуючу, потім у гіперінфляцію, і триває доти, доки вся грошово-кредитна система не буде "зруйнована", тобто інфляційні процеси рухаються по інерції, навіть якщо відсутні додаткові фактори їх виникнення. В точці *A* уряд приймає певні заходи щодо подолання наслідків інфляції, наприклад, проводить деномінацію грошової одиниці. Тоді інфляція припиняє зростати та одразу спадає до певного рівня, – відрізок *AB*. Характерною особливістю інфляції є те, що вона одразу не повертається до її початкового рівня, а дуже повільними темпами рухається вниз.

Світова економічна практика свідчить, що певний рівень інфляції може виконувати стимулюючу функцію щодо економічного зростання. Приклади інвестиційного буму в таких країнах, як Німеччина, Японія, Чилі, Південні Корея, Чехія та інших свідчать, що необхідна інвестиційна активність і супутнє їй економічне зростання були максимальними, коли темпи зростання були в інтервалі від 1,1 до 4,7 % на рік. Коли темпи інфляції переходили межу 4,7 %, то рівень економічного зростання починав знижуватися. Якщо інфляція сягала 25-45 %, то економічне зростання припинялося. Йому на зміну приходили стагнація та спад виробництва, які поглиблювалися у міру зростання темпів відкритої інфляції[58].

Деякі вчені та дослідники вважають, що на макроекономічному рівні інфляція, якщо вона має помірні темпи, може позитивно впливати на економіку, пожвавлювати її. Про позитивний вплив інфляції говорили також меркантилісти Дж. Ло, Джекоб Вандерліндт та єпископ Берклі. Вони стверджували, що "гроші стимулюють торгівлю" і "приріст грошової маси призведе до зайнятості бездіяльних нині людей". У праці М. Блауга зазначається, що "доктрину Дж. Ло про те, що "гроші стимулюють торгівлю", можна тлумачити так, щоб застосувати до того, що Ірвінг Фішер пізніше назвав "перехідними періодами" з перманентно нерівноважним станом. Навіть Г'юм передбачав таку можливість у своїй динамічній версії кількісної теорії грошей – версії, що зводить до мінімуму, але не заперечує важливість твердження про те, що повзуча інфляція може сприяти

[58] Илларионов А. Инфляция и экономичсекий рост / А.Илларионов // Вопросы экономики. – 1997. – № 8. – С. 111.

економічному зростанню"[59]. Таким чином, вплив інфляційних процесів на господарську діяльність та систему бухгалтерського обліку визначається видами таких процесів.

У науці відсутній єдиний підхід щодо виділення єдиних класифікаційних ознак і видів інфляції в межах кожної ознаки. Проте, в нормативних документах та працях деяких дослідників переважає думка, що переоцінку статей фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку необхідно проводити за умов гіперінфляції. Однак такий підхід далекий від об'єктивності. Нині відсутні чіткі відсоткові межі інфляції відповідно до темпів її зростання. Одні стверджують, що гіперінфляція якщо межа вище 500 % в рік, інші – більше 100 %. Тому серед множини видів інфляції слід виділити виключно ті, що призводять до змін системи бухгалтерського обліку та потребують особливого підходу щодо відображення в обліку.

Проаналізувавши та узагальнивши види інфляції в працях дослідників (табл. К.1 Додатку К), простежуємо наступну тенденцію: найчастіше наводиться класифікація за темпами зростання – помірна, підвищена, галопуюча та гіперінфляція; багато авторів виділяють інфляцію за формами прояву – відкриту та приховану; залежно від причин зростання цін – інфляцію попиту та інфляцію витрат (пропозиції). Всі інші класифікаційні ознаки (табл. К.1 Додатку К) є менш поширеними, проте, також заслуговують на увагу. На рис. 2.8 відображено у відсотковій пропорції частоту виокремлення авторами того чи іншого виду інфляції в різних літературних джерелах.

[59] Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі. / М.Блауг [Пер. з англ. І. Дзюб] – К.: 2001. – Видавництво Соломії Павличко, 2001. – 670 с. – С. 39.

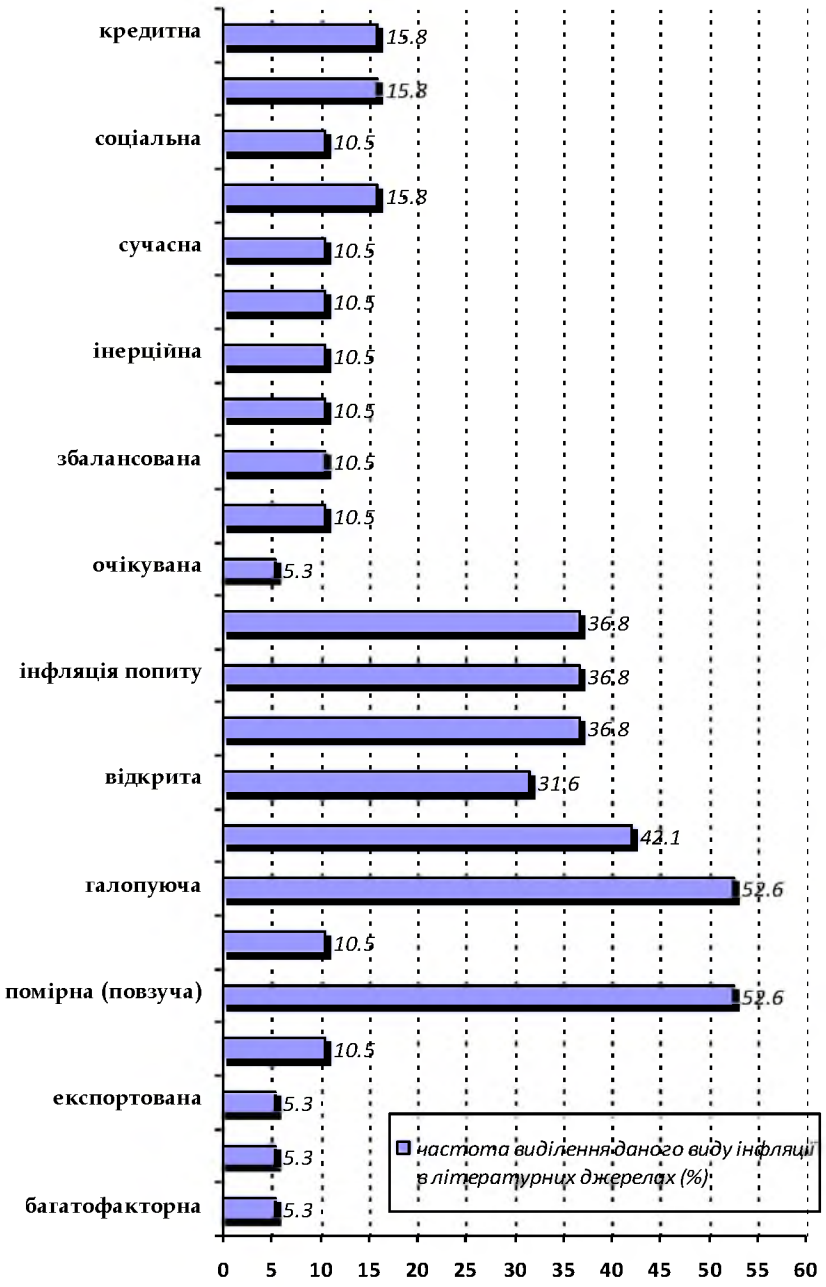


Рис. 2.8. Частота виокремлення видів інфляції в наукових джерелах

Найбільш розповсюдженими вдами інфляції серед науковців є помірна та галопуюча (52,6 %), далі йде гіперінфляція (42,1 %), тобто автори більше звертають увагу на темпи зростання інфляції в країні; досить поширеною також є класифікація інфляції за причинами її виникнення – інфляція попиту (36,8 %), інфляція пропозиції (36,8 %), та за формами прояву інфляційних процесів – прихована (31,6 %) і відкрита (36,8 %) інфляція. Всі інші види інфляції автори виділяють за другорядними ознаками (характерними рисами) даного процесу, наприклад, за співвідношенням темпів зростання (збалансована і незбалансована); за ступенем прогнозування (очікувана або передбачувана, та неочікувана або непередбачувана); залежно від

історичного етапу, коли існувала інфляція (класична, сучасна); залежно від сфери виникнення та прояву інфляційних процесів (адміністративна, соціальна, кредитна, експортна, імпортна, індуційована, стагфляція).

Наведені види інфляції відображають різні класифікаційні ознаки. Вони сформовані на основі дослідження природи розвитку інфляції як об'єкту вивчення економічної теорії. Аналіз вказаних на рисунку видів інфляції на предмет їх впливу на систему бухгалтерського обілку показав, що наявність окремих з виділених видів зумовлює суттєві зміни в ній (табл. К.2 Додатку К).

Так виникнення, очікуваної динаміки зростання цін, відкрита інфляція призводить до:

– по-перше, виникнення додаткових об'єктів бухгалтерського обліку;

– по-друге, застосування додаткових різних методик приведення облікових оцінок до ринкової вартості, а також розподіл витрат між періодами для запобігання суттєвих збитків та їх виникнення в одному звітному періоді шляхом формування фондів і резервів.

Однак найбільш суттєвий вплив та найбільшу увагу заслуговують види інфляції за рівнем зростання цін. За помірного зростання цін облікові процедури обмежуються, як правило, складанням приміток-пояснень або перерахунком показників звітності без змін даних облікових регістрів.

Підвищення динаміки цін на ринку призводить до значного відхилення облікових оцінок від тих, що склалися в економіці. Це зобов'язує розширювати методичний інструментарій. Зокрема, необхідно обирати методи перерахунку різних об'єктів бухгалтерського обліку, забезпечувати документування відповідних розрахунків, відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Інші види інфляції також у певній мірі модифікують систему бухгалтерського обліку та її вихідні показники, тому розглянемо характер їх дії, оскільки вони можуть підвищувати ризиковість управлінських рішень та, відповідно, вимагають врахування при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності.

Інфляція пропозиції виникає внаслідок змін витрат виробництва і пропозиції на ринку. Причинами виникнення даної інфляції є зростання витрат на одиницю продукцію. Такий вид інфляції проявляється у зростанні витрат виробництва, які випереджають позитивну динаміку реального доходу та продуктивності праці. Зростання витрат на одиницю продукцію може призвести до зменшення прибутку підприємства (за умови, що ціни не

зміняться)[60]. В умовах вказаного підвищення цін основним завданням користувачів облікових даних є отримання достовірної та об'єктивної інформації про рівень витрат, які мають тенденцію до зростання. Саме скориговані облікові дані повинні стати основою для розрахунку і встановлення відповідної ціни продажу для отримання прибутку.

Інфляція попиту полягає в перевищенні попиту над пропозицією товарів і послуг, що призводить до зростання цін. Причинами інфляції попиту є: надлишкова емісія грошової маси, збільшення державних замовлень, збільшення попиту на засоби виробництва в умовах повної зайнятості та майже повної завантаженості виробничих потужностей, а також зростання купівельної спроможності населення (зростання заробітної плати). Внаслідок цього виникає надлишок грошових коштів відносно кількості товарів, що призводить до підвищення цін. Таким чином, надлишок платіжних засобів в обігу створює дефіцит пропозиції, оскільки виробники не можуть у повній мірі реагувати на зростання попиту[61]. Інфляція попиту притаманна вітчизняній економіці на початку 90-х рр. XX ст., коли радянський уряд фінансував бюджетний дефіцит шляхом емісії грошових коштів[62].

У випадку інфляції попиту дані бухгалтерського обліку про стан і результати господарської діяльності повинні відображати реальні витрати виробництва підприємства, а також підвищений рівень доходів за оперативного реагування економічних служб підприємства на ситуацію на ринку. Тобто на першому етапі різкого зростання попиту в бухгалтерському обліку виникає додатковий об'єкт, що деталізує джерела отримання прибутку. Даним об'єктом є інфляційний прибуток. Така величина повинна відображатися у бухгалтерській звітності або примітках до неї з метою забезпечення об'єктивності інформації для користувачів. Одночасно на основі облікових даних про виробничі потужності, запаси, структуру інших активів підприємства, його зобов'язань та з урахуванням потреб ринку є можливим прийняття рішень щодо розвитку діяльності. В умовах динаміки активності попиту ситуація ускладнюється підвищенням вартості ресурсів, необхідних для організації виробництва. Облікова інформація про отриманий за рахунок інфляційних процесів дозволяє тимчасово здійснювати операції з

---

[60] Інфляція попиту та пропозиції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ebooktime.net/book_46_glava_4_1.2._Інфляція_попи.html.

[61] Сутність, види, причини виникнення інфляції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.refine.org.ua/pageid-5436-4.html

[62] Поняття інфляції. Інфляція попиту та інфляція витрат. Стагфляція. Наукова бібліотека "Буковина" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,36/catid,182/id,7780/

нижчим рівнем рентабельності, проте, не сприяє стабільності діяльності та уникнення кризових ситуацій.

Поєднання інфляції попиту та інфляції витрат створює так звану інфляційну спіраль взаємозалежне підвищення заробітної плати та ринкових цін. У зв'язку з підвищенням цін працівники вимагають підвищення заробітної плати, але зростання доходів призводить до збільшення грошової маси, що веде до подальшого росту цін[63].

За очікуванням економічних суб'єктів щодо тенденцій та темпів зміни рівня цін розрізняють очікувану та неочікувану інфляцію. Очікувана інфляція – та, яка прогнозується на який-небудь період часу, передбачена з достатнім ступенем надійності. Така інфляція нерідко є результатом дій уряду. Чинник очікуваності дозволяє, маючи прогноз зростання цін, адаптуватися до нього. Навіть у разі гіперінфляції прогнозоване зростання цін може завдати суб'єктам господарювання збитку менш значного, ніж несподіваний стрибок цін, навіть незначний[64]. Урахування прогнозованого рівня інфляції необхідне для розробки облікової політики підприємства та вибору методів коригування даних з відповідним підбором коефіцієнтів перерахунку. Крім того, прогнозованість підвищення цін дозволяє створити резерви можливих втрат внаслідок зміни цін. Порядок їх формування повинен висвітлюватися в обліковій політиці підприємства. Під час розробки відповідного положення слід визначити спосіб зміни даних бухгалтерського обліку та показників бухгалтерської звітності, що також впливає на організацію роботи облікового персоналу. Так, введення суцільного перерахунку облікових відомостей на постійній основі передбачає збільшення обсягу роботи бухгалтерів, що слід включити до розпорядчих документів. Таким чином, якщо попередні види інфляції впливають на бухгалтерський облік у вартісному вираженні, то наявність очікуваної інфляції обумовлює вжиття ряду організаційних заходів.

Неочікувана інфляція – це інфляція, яка характеризується раптовим підвищенням цін, що негативно відображається на податковій системі та системі грошового обігу. Даний вид інфляції ґрунтується на інфляційних очікуваннях населення[65]. Поява інфляційних процесів вказаного характеру

[63] Базілінська О.Я. Макроекономіка: [навчальний посібник] / О.Я. Базілінська. – [2-ге видання, випр.]. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 442 с.
[64] Там само.
[65] Сутність, види, причини виникнення інфляції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.refine.org.ua/pageid-5436-4.html.

загрожує різким погіршенням фінансових результатів підприємства або ж непропорційним зростанням податкових зобов'язань

За здатністю державних органів впливати на інфляцію розрізняють контрольовану та неконтрольовану інфляції. Контрольована інфляція – це інфляція, коли держава може за допомогою різних методів контролювати її вплив на економіку країни.

Ідея "контрольованої" інфляції сформувалася як складова кейсіанської теорії державного регулювання економіки шляхом втручання в платоспроможний попит. Кейнс Дж.М. і його послідовники вважали, що різними економічними важелями, в тому числі збільшенням грошової маси в обігу, держава може стимулювати розширення попиту, реакцією на що буде зростання пропозиції, а отже, і виробництва товарів без підвищення цін. Особливо ефективним вплив збільшення грошової маси вважався за таких умов: 1) відносно вільна конкуренція на ринку; 2) наявність на ринку резервів засобів виробництва і робочої сили (неповна зайнятість), які внаслідок збільшення попиту використовуються у виробництві; 3) неконтрольована зміна позичкового процента під впливом попиту і пропозиції на грошовому ринку, що дає можливість знижувати його при випуску в обіг додаткової маси грошей. Це призводить, у свою чергу, до зростання інвестицій і послаблення інфляційного тиску надлишку грошей на товарних ринках. Таке переключення додаткової емісії робить інфляцію регульованою й ефективною навіть при повній зайнятості[66]. Неконтрольована інфляція – це інфляція, коли держава не може її контролювати та за допомогою різних методів її стримувати. Це така ситуація в країні, коли ціни зростають нестабільними темпами, збільшується безробіття в країні, держава не може стримати підвищення податків.

Щодо впливу на бухгалтерський облік, то контрольована та неконтрольована інфляція, як і будь-яка інфляція, здійснює вплив на облікове відображення складових майна, капіталу та зобов'язань підприємства. Однак найбільш суттєвим є необхідність підприємства вживати власних заходів щодо страхування своєї діяльності та підтримки стабільності діяльності у випадку неконтрольованості інфляції.

Вплив на господарську діяльність, а отже, і організацію та ведення бухгалтерського обліку здійснює рівень збалансованості інфляції.

[66] Методи регулювання інфляції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.refine.org.ua/pageid-898-1.html.

Збалансованою є така інфляція, за якої відповідно до щорічного зростання виробництва і зайнятості цін на основні види товарів та послуг зростає відсоткова ставка. Така інфляція не змінює основних параметрів розвитку економіки. В умовах незбалансованої інфляції ціни різко зростають, причому неодночасно на всі товари і послуги. Незбалансована інфляція негативно впливає насамперед на грошовий обіг та систему оподаткування. Інфляція, до якої економіка не може адаптуватися, призводить до перерозподілу доходів у суспільстві[67]. Відповідно, в межах господарської діяльності методики обліку повинні бути легко адаптовані до умов ринку, а також формувати інформаційний простір для забезпечення переорієнтування виробництва згідно з вимогами та потребами ринку. За незбалансованості інфляції спостерігається зростання цін, податкове навантаження, як правило, зростає, що також вимагає своєчасного передбачення у формуванні резервів витрат і втрат у зв'язку зі змінами цін.

Помірна інфляція характеризується повільним зростанням цін: щорічний рівень інфляції вимірюється однозначним числом. Коли ціни відносно стабільні, довіра населення до грошових коштів є досить високою, що обумовлює формування заощаджень[68]. Така інфляція властива більшості країн з розвиненою ринковою економікою і є звичним явищем. Багато сучасних економістів вважають таку інфляцію необхідною для ефективного економічного розвитку. Вона дозволяє ефективно коригувати ціни щодо умов виробництва і попиту, що змінюються[69]. Позитивний потенціал помірної інфляції полягає в тому, що, знецінюючи гроші, вона стимулює інвестиційний процес. При помірній інфляції підприємці та фінансові структури ще можуть адекватно реагувати на зміни, що відбуваються на ринку. Відповідним чином може реагувати й уряд, коригуючи свою соціально-економічну політику[70]. Помірна інфляція має виключно позитивний вплив на діяльність підприємств, оскільки незначне й рівномірне зростання цін в майбутньому стимулює нарощування обсягів виробництва з метою отримання більшого прибутку. Помірну інфляцію також називають інерційною.

Галопуюча інфляція – це інфляція, що набуває розміру двозначного числа щорічно. Вона супроводжується стрімким підвищення цін, охоплює всі сфери господарського життя й викликає серйозні негативні наслідки в

[67] Коваленко О. Інфляція в Україні : особливості та вплив на фінансову систему / О. Коваленко // Формування ринкової економіки в України. – 2009. – № 19. – С. 308-315.
[68] Там само.
[69] Інфляція. Антиінфляційна політика в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.refine.org.ua/pageid-5296-1.html.
[70] Інфляція попиту та пропозиції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ebooktime.net/book_46_glava_4_1.2._Інфляція_попи.html.

економіці та соціальній сфері. Зростання індексів галопуючої інфляції практично некероване і набуває хронічного характеру[71]. В умовах галопуючої інфляції виникає необхідність коригування облікових та (або) звітних даних, оскільки відбувається досить швидке зростання цін. Для реагування на таку динаміку цін підприємства повинні підвищувати ціни на продукцію, оскільки в іншому випадку господарська діяльність може бути збитковою. Розрахунки оновленої вартості готової продукції необхідно підтвердити обліковими даними щодо рівня витрат на виготовлення продукції та (або) послуг. За умови, що рівень зростання цін не відповідає вимогам нормативних документів щодо умов коригування облікових даних, доцільним є формування внутрішньої бухгалтерської звітності.

Гіперінфляція — інфляція, що вийшла з-під контролю, коли ціни стрімко зростають разом із швидким знеціненням грошової одиниці. Така інфляція неминуче призводить до ще більшого скорочення промислового виробництва і падіння життєвого рівня населення. Зникає стимул вкладати інвестиції у виробництво, оскільки інвестиційний дохід буде нескоро, а за цей термін втратиться їх цінність. Причинами виникнення гіперінфляції є: раптове та істотне збільшення обсягів грошової маси, яка не підтримується відповідним зростанням пропозиції товарів і послуг. Це призводить до втрати балансу між попитом та пропозицією грошей. За умов гіперінфляції руйнуються господарські зв'язки; масово банкрутують підприємства; припиняють свою діяльність підприємці. Гіперінфляція в Україні мала місце в 1993 р.[72]

Наявність гіперінфляції висуває нові вимоги оперативності та аналітичності до бухгалтерського обліку. По-перше, на основі облікових даних користувачі повинні отримувати інформацію про витрати, суми дебіторської та кредиторської заборгованості, рівень яких постійно зростає. Важливість таких відомостей обумовлена їх безпосереднім впливом на розмір фінансових результатів. Необхідним є використання такої методики оцінки та перерахунку облікових даних, яка б забезпечувала оперативність облікового відображення змінених економічних вартостей. По-друге, коло об'єктів аналітичного обліку значно розширюється. Перш за все, в умовах існування інфляційних процесів виникають як інфляційні доходи, так і додаткові інфляційні витрати ("витрати меню", витрати на "стерті черевики", витрати, що виникають внаслідок посилення податкового навантаження).

Розкриті види інфляції найбільш суттєво впливають на оцінку активів і пасивів, оскільки мають числове вираження і вимагають відповідного

[71] Економічні та соціальні наслідки інфляції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.refine.org.ua/pageid-4772-3.htmlhttp://www.refine.org.ua/pageid-4772-4.html.
[72] Там само.

відображення в обліку наслідків їх впливу. Нормативними документами не передбачено диференційованого підходу, у зв'язку з чим доцільно розробляити на підприємстві внутрішні положення щодо порядку перерахунку показників бухгалтерського обліку та звітності відповідно до рівня зміни вартостей (рис. 2.9).

Види інфляції	*Методики перерахунку облікової оцінки*	*Способи перерахунку облікової оцінки та періодичність здійснення*	*Вплив на показники фінансової звітності*
Помірна	Індексація показників активу і пасиву, фінансового результату	Суцільний, щороку або щоквартально залежно від рівня інфляції	Складання додаткової перерахованої звітності, без змін облікових регістрів
Галопуюча	Переоцінка об'єктів бухгалтерського обліку шляхом застосування індивідуальних індексів цін	Суцільний, щороку	Відображення результатів переоцінки в облікових регістрах і в у звітності
Гіпер-інфляція	Переоцінка об'єктів бухгалтерського обліку шляхом застосування індивідуальних індексів цін	Суцільний, постійно	Відображення результатів переоцінки в облікових регістрах і в у звітності

Рис. 2.9. Процедури коригування облікових даних на вплив інфляції

Отже, вплив інфляційних процесів підлягає відображенню для отримання об'єктивної інформації про стан і результати господарської діяльності. Представлена сукупність процедур забезпечує врахування наслідків існування інфляції в даних бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. Однак ступінь і періодичність коригування визначаються рівнем динаміки інфляції. У межах помірної, галопуючої та гіперінфляції можуть бути розроблені індивідуальні індекси, а також інтервали коливання індексів інфляції та відповідні коригування показників облікових регістрів або бухгалтерської звітності.

Ловінська Л.Г., Р.Г. Каспіна і А.С. Логінов звертають увагу на значні диспропорції, що виникають внаслідок інфляції: "У разі зростання темпів інфляції використання даних бухгалтерського обліку має такі проблеми: вартість активів суттєво занижується, що впливає на структуру балансу та обумовлює заниження його валюти, змінює рівень витрат діяльності, зокрема амортизації, спотворює фінансовий результат; купівельна спроможність грошових коштів, що належать підприємству, суттєво скорочується, що впливає на потенційну корисність грошей, однак, цей чинник не знаходить відображення в бухгалтерському обліку, оскільки грошова маса не змінюється;

порівнянність показників фінансової звітності і поточного бухгалтерського обліку за різні звітні періоди стає неможливою"[73], [74].

Польський дослідник Е. Новак зазначає, що "в умовах інфляції активи і пасиви, а також витрати, доходи і фінансові результати, які відносяться до різних періодів, не є порівняними між собою, якщо мова йде про їх реальну вартість. Інформація про вартість цих категорій за умов інфляції є малопридатною для проведення оцінки фінансового стану підприємства, а також прийняття економічних рішень, тому що вони не відображають їх реальний стан. В умовах інфляції зростання реальної вартості капіталу є більш вільним від зростання обороту, який виникає з номінального рівня. Крім того, якщо інфляція є високою і її рівень перевищує номінальний рівень обороту, може бути знижена реальна вартість капіталу[75]. Польський вчений збільшення капіталу в умовах інфляції називає "інфляційним зростанням", тобто таке зростання вартості активів і доходу, яке виникає зі зростання цін, а не ефективності господарювання.

Таким чином, інфляція спричинює коливання купівельної спроможності грошової одиниці і вартості різних об'єктів бухгалтерського спостереження, відповідно, у зв'язку з чим виникають проблеми з порівнянням інформації у часі. У результаті таких процесів інфляція змінює процедуру бухгалтерського обліку, що є питанням методології бухгалтерського обліку. Якість елементів методу бухгалтерського обліку, які втілюють цю процедуру, не змінюється – розширюються їх межі. На рис. 2.10 розкрито характер модифікації елементів методу бухгалтерського обліку в результаті дії інфляційних процесів.

---

[73] Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія / Л.Г.Ловінська – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. – С. 142-143.

[74] Каспина Р.Г.Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 11.

[75] Nowak E. Zaawansowana rachunkowość zarządcza / E. Nowak. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2003. – 311 s. – С. 39.

Рис. 2.10. Вплив інфляції на елементи методу бухгалтерського обліку

Детальніше проаналізуємо вплив інфляції на кожен елемент методу бухгалтерського обліку.

Оцінка. Придбані виробничі запаси та інші оборотні матеріальні активи зараховуються на баланс за вартістю їх придбання. Проте на підприємстві виробничий цикл може тривати, наприклад, до 1 року, в якому відбувалися значні інфляційні коливання. У результаті, вартість придбаних на початку виробничого циклу запасів на кінець виробничого циклу буде суттєво відрізнятися від їх ринкових цін, в результаті чого будуть занижені витрати виробництва (собівартість готової продукції).

Щодо даного питання Є.В. Калюга зазначає, що знецінення грошових коштів призводить до знецінення інформації, що формується у фінансовій

звітності. Вона не дає користувачам змоги приймати рішення, адекватні ситуації, що виникла[76].

Питання оцінки в бухгалтерського обліку пов'язане з вибором балансової теорії, принципів якої слі дотримуватися. Підходи до оцінки в кожній з існуючих теорій певним чином відображають проблему врахування впливу інфляції в бухгалтерському обліку. Поєднання статичної та динамічної облікової теорії в сучасній практиці формування звітності знайшло відображення в множині оцінок, що пропонуються стандартами з регулювання бухгалтерського обліку. Така змішана модель розглядається як серйозне проблемне питання дослідниками проблем бухгалтерського обліку. Разом з тим, вирішення донині відсутнє.

Для зменшення впливу інфляції на оцінку активів підприємства на кожну дату складання балансу потрібно проводити переоцінку основних засобів і нематеріальних активів, виробничих запасів і витрат. На підприємстві здійснюють переоцінку відповідно до нормативних документів, проте дані документи не зазначають обов'язковості проведення переоцінки, якщо справедлива вартість значно перевищує залишкову. Переоцінка на підприємстві здійснюється за рішенням керівника на підставі даних інвентаризації або службової записки бухгалтера.

Калькулювання. При формуванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку та їх відображенні в регістрах враховуються усі витрати, необхідні для виготовлення певного виду продукції. В умовах інфляції відбувається зміна статей калькуляцій за рахунок оптимізації витрат для збереження досягнутого рівня рентабельності.

Запаси та інші оборотні активи, які використовуються в процесі виробництва, зараховуються на баланс за первісною вартістю. В процесі виробництва частина запасів використовується на виготовлення продукції, але залежно від тривалості оборотного циклу та рівня інфляції в країні справедлива вартість запасів змінюється. Зокрема, збільшуються витрати на виробництво порівняно з вартістю, за якою списуються запаси. В результаті собівартість продукції в певній мірі занижена порівняно із загальним рівнем цін, який встановлено в країні.

Інвентаризація. В умовах існування значних інфляційних процесів даний елемент методу бухгалтерського обліку набуває єдиного засобу збереження майна підприємства, оскільки вартісний вимірник не забезпечує об'єктивності, перерахунок у натуральному вираженні дозволяє контролювати наявність

[76] Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. / Є.В. Калюга – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с. – с. 179-180.

майна. Крім того, дані інвентаризації з необхідними якісними характеристиками контрольованих облікових об'єктів є базою визначення справедливої вартості майна підприємства у конкретному звітному періоді.

Припустимо, що на початку року на підприємстві було викрадено верстат, первісна вартість якого складала 10 тис. грн., а знос – 2 тис. грн. Інвентаризація проводилася в кінці звітного року, в результаті чого виявлено крадіжку та встановлено винну особу, яка повинна відшкодувати вартість даного об'єкта. За первинними документами винна особа повинна відшкодувати залишкову вартість основного засобу у сумі 8 тис. грн. В даному році інфляція склала 20 %. Відповідно, винна особа могла продати верстат за ринковою вартістю, набагато вищою навіть за первісну вартість даного об'єкта, а підприємству відшкодувати лише 8 тис. грн. Отже, під час інфляції унеможливлюється виконання такого завдання бухгалтерського обліку, як збереження майна підприємства.

Документування. При здійсненні операцій з коригування вартості об'єктів бухгалтерського обліку необхідно розробити документи, які б засвідчували дійсність проведення таких коригувань. Такими документами повинні стати:

– первинні документи у вигляді довідок або розрахунків бухгалтерії. Вони повинні висвітлювати обчислення сум коригувань, містити інформацію про періоди, за які проводяться розрахунки, а також кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення зміни облікових оцінок;

– облікові регістри, які призначені систематизувати та узагальнити всі можливі коригуваггя облікових об'єктів.

Рахунки. При відображенні впливу інфляції виникає питання, на яких рахунках бухгалтерського обліку необхідно відобразити вплив інфляції, щоб у подальшому даний вплив відображався у фінансовій звітності. При цьому доцільним є виділення окремих аналітичних рахунків для відображення:

– доходів, що виникають у підприємства в результаті існування інфляції;

– витрат внаслідок впливу інфляційних процесів на господарську діяльність;

– різниці в оцінках активів, величині зобов'язань.

Вплив інфляції необхідно відображати на окремих рахунках бухгалтерського обліку. Так, наприклад, при індексації доходів, переоцінці оборотних і необоротних активів необхідно відображати саме інфляційний відсоток. З метою полегшення надання інформації щодо даних коригувань, необхідно відображати вплив інфляції або у позабалансовому обліку, або ж

ввести спеціальні рахунки для обліку впливу інфляції в частині доходів і витрат: "Доходи від впливу інфляції" та "Витрати у зв'язку з інфляцією".

Підтвердженням необхідності виділення інфляційної складової знаходимо у проф. М. Добії[77]. Він виділяє два фактори впливу на зміну вартості активів: ринкові сили та висока інфляція. Одночасно виникає проблема застосування індексів загального рівня цін, адже вони можуть містити як інфляційне зростання цін, так і макроекономічне (дія попиту та пропозиції на ринку). Тому вибір методу коригування даних є складним завданням. Відомий теоретик бухгалтерського обліку Й. Ідзірі, який одночасно є засновником оцінки на основі історичної вартості обміну, підтверджує, що в період інфляції зв'язок між теперішньою ринковою ціною даних активів та їх історичною вартістю обміну може бути різним (вільним, варіативним). Приведення історичної вартості до умов інфляції може бути метод фільтрації даних з метою усунення відхилень, викликаних ринковими силами. Даний метод міг би застосуватися як при оцінці матеріалів, так і обліку готової продукції, а також матеріальних активів[78]. Тобто, професор М. Добія пропонує методику виокремлення інфляційної та реальної складової вартості майна підприємства.

Подвійний запис. Даний елемент методу бухгалтерського обліку є не менш важливим за інші і також передбачає певні розробки щодо впливу інфляції. Так, якщо відображати інфляційний вплив за дебетом чи за кредитом спеціального рахунку "Вплив інфляції", то необхідно створити певні алгоритми, в яких зазначити кореспонденцію рахунків.

Баланс і звітність слід розглядати разом, адже вони є головними джерелами інформації про діяльність підприємства, в яких вже безпосередньо буде відображатися результат зміни вартості у зв'язку з проведенням певних коригувань на інфляцію. Якщо розглядати вплив інфляції на зазначені елементи методу бухгалтерського обліку, то в даних елементах відображається результат зміни вартості. Оборотні активи зараховуються на баланс за первісною вартістю, при списанні – за історичною вартістю. Інфляція призводить до того, що справедлива ринкова вартість цих активів є значно вищою за первісну, у результаті чого відбувається заниження собівартості готової продукції або ж у більшості випадків завищений фінансовий результат підприємства.

[77] Teoria rachunkowości w zarysie / Pod redakcją M. Dobii. – Wydawnictwo Akademii ekonomicznej w Krakowie. – Kraków, 2005. – 319 s.
[78] Там само, с. 75.

В основі методології бухгалтерського обліку – набір елементів його методу, які застосовуються в процесі існуючої бухгалтерської процедури. Наявність процесів зміни вартості в економіці впливає на процес бухгалтерського обліку. При цьому сам механізм жодного елементу залишається незмінним, модифікується його сутність. Дослідження показали, що для відображення впливу інфляційних процесів кожен з існуючих елементів методу бухгалтерського обліку потребує розширення та доповнення додатковими інструментами. Останні забезпечать отримання необхідної аналітичної інформації про рівень зміни вартостей, а також є основою забезпечення достовірності облікових показників.

2.3. Методики коригування даних бухгалтерського обліку в умовах інфляційних процесів

Вибір конкретного методу обліку в умовах інфляції залежить від економічних умов, які склалися в тій чи іншій країні. Кожне підприємство повинно обґрунтовано обрати метод коригування облікових даних на рівень інфляції, адже неправильно вибрана методика обліку в умовах інфляції може призвести підприємство до неефективного ведення діяльності та прийняття управлінських рішень, які можуть суперечити принципам його розвитку. Деякі підприємства намагаються використати економічні умови на свою користь, збільшуючи кредиторську заборгованість та різноманітні зобов'язання та зменшуючи дебіторську. Проте дана тенденція спостерігається лише у короткостроковому періоді, у більш тривалому періоді, зосереджуючи увагу не на розвитку діяльності підприємства, а на маніпулюванні даними, такі суб'єкти господарювання опиняються у вкрай негативному становищі.

Об'єктивно оцінити фінансовий стан і результати діяльності підприємства без коригування показників фінансової звітності на рівень інфляції практично неможливо, так само як і порівняти діяльність підприємства в динаміці з метою здійснення управлінських функцій.

Нині існує значна кількість підходів до врахування в обліку впливу інфляції шляхом здійснення різноманітних коригувань, які відрізняються періодичністю, обсягом охоплення об'єктів, способами перерахунку. Усю сукупність пропонованих інструментів приведення показників бухгалтерського обліку до рівня ринкової вартості необхідно

систематизувати для оцінки умов і наслідків застосування, обґрунтування вибору для відповідного підприємства.

Аналіз літературних джерел довзолив виявити значну кількість різних методів ведення бухгалтерського обліку в умовах інфляції (Додаток Л).

Проте перш ніж вести мову про різні способи коригування даних, необхідно визначити позитивні та негативні риси методу обліку за фактичною вартістю, яка на даний момент в нашій країні є базовою, та регулюється ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність"[79], якою регламентується принцип історичної фактичної собівартості. Особливо відчутним вплив інфляції є тоді, коли облік на підприємстві ведеться на основі фактичної вартості придбання, тобто коли статті активів та пасивів враховуються за номінальною вартістю придбання, а не за поточною. Згідно з даним методом усі придбані товари (роботи, послуги) обліковуються за первісними цінами. На день реалізації собівартість продукції має вищу вартість у грошовому вираженні за рахунок впливу інфляції, а підприємство враховує фактичну собівартість, таким чином виникає можливість отримання завищеного прибутку, і підприємство не спроможне об'єктивно оцінити результати своєї діяльності.

Більшість науковців різних країн світу вважають методику обліку за фактичною вартістю неефективною (табл. 2.2).

Таблиця 2.2. Метод фактичної вартості придбання у позиціях науковців

№ з/п	*Автор*	*Позиція щодо методу фактичної вартості придбання*
1	*2*	*3*
1	Суворов А.В.[80]	залежно від темпів інфляції поточна вартість у грошовому вираженні буде в тій чи іншій мірі перевищувати фактичну вартість придбання. Так само при визначенні розмірів доходу грошовий еквівалент власного капіталу, необхідного господарюючому суб'єкту для відображення прибутку (тобто розмір капіталу, який гарантує господарюючому суб'єкту позитивний фінансовий результат як на початку звітного періоду, так і в кінці його), необхідно коригувати із врахуванням інфляції
2	Мюллер Г., Гернон Х., Міік Г.[81]	в обліку, що базується на цьому принципі, повністю ігнорується вплив інфляції та інших змін цін. Дотримання даного принципу дозволяє уникнути суб'єктивності у

[79] Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[80] Суворов А.В. Учет инфляции / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4 (112). – С. 30-35. – С. 30.

		визначенні поточної оцінки раніше придбаних активів. Традиційно бухгалтери передбачали, що об'єктивна облікова інформація, побудована на цінах придбання або складання договорів, більш достовірна, а відповідно, і більш корисна. Проте в умовах значних темпів інфляції безумовність застосування незмінних первісних оцінок ставиться під сумнів. Різкі коливання цін істотно викривлюють оцінку активів. Іншими словами, ступінь впевненості у цілісності та безумовності наслідування цього засновницького принципу знаходиться в оберненій залежності від рівня інфляції
3	Елісєєва Т.П.[82]	головним принципом бухгалтерського обліку є оцінка об'єктів за цінами придбання. В умовах інфляції подібні оцінки майна можуть значно відрізнятися від поточної ринкової вартості. У зв'язку із цим позиції відповідності вартісної оцінки активів підприємства їх ринковій ціні бухгалтерська звітність не є достовірною

Продовження табл. 2.2

1	2	3
4	Калюга Є.В.[83]	виділяє ряд проблем, які виникають при веденні обліку без коригування його об'єктів на відсоток інфляції: заниження вартості майна підприємства; заниження витрат підприємства в частині матеріальних витрат і амортизаційних відрахувань; заниження собівартості; різна вигідність розрахункових операцій; ризик викривлення інформації для різноманітних користувачів; податкові аспекти обліку майна; часовий вплив на фінансову звітність
5	Панков Дм.О., Л.В. Пашковська[84]	Складений в умовах значної інфляції за "фактичними" витратами (за фактичною номінальною вартістю національної валюти) бухгалтерський баланс відображає активи, зобов'язання та капітали підприємства за заниженою вартістю. Відбувається заниження також і величини витрат підприємства, штучне завищення прибутку, податків, що в кінцевому результаті призводить до втрати оборотних коштів, до неможливості заміни собівартістю та виручкою реальних витрат та інвестицій
6	Лучко М., М. Остап'юк[85]	поточна вартість засобів підприємства, визначена на основі оцінки активів за початковою вартістю, не є реальною. Це в свою чергу ускладнює оцінку можливих доходів фірми. В умовах інфляції при оцінці вартості активів за початковою вартістю операцій відбувається значне зниження вартості забезпечення ресурсів підприємства. Це, в свою чергу, зменшує можливість отримання короткострокових кредитів банків. Зниження у звіті вартості активів призводить до зловживань в процесі приватизації підприємств, оскільки їхня облікова вартість, розрахована за початковою ціною,

[81] Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. – 2-е изд., стереоти. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с. – С. 62.

[82] Елисеева Т.П. Определение восстановительной стоимости основного капитала субъектов хозяйствования в условиях инфляции // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тезисы докладов Межд. практ. конф. – Мн.: БГЭУ, 2000. – 293 с. – С. 90-91. – С. 91.

[83] Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. / Є.В. Калюга – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с. – С. 181-182.

[84] Панков Д.О., Пашковська Л.В. Методи удосконалення звітності в умовах глобалізації і інфляції. // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2003. – № 2(24). – С. 68-89.

[85] Лучко М. Бухгалтерський облік в умовах інфляції / М. Лучко, М. Остап'юк // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 1. – С. 11-14. – С. 12.

		нереальна і не відповідає вартості активів у поточному періоді
7	Єлісєєва Т.П.[86]	Головним принципом бухгалтерського обліку є оцінка об'єктів за цінами придбання. В умовах інфляції подібні оцінки майна можуть значно відрізнятися від поточної ринкової вартості. У зв'язку із цим позиції відповідності вартісної оцінки активів підприємства не відповідає їх ринковій ціні, в результаті чого бухгалтерська звітність не є достовірною

Виходячи з наведеного, метод обліку за історичною собівартістю підлягає жорсткій критиці. В свою чергу, з метою запобігання негативним наслідкам застосування даного методу, вчені пропонують ряд методів коригування даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності. Проте не зважаючи на критику, можна виділити і певні переваги даного методу: об'єктивність і простота. Це пояснюється тим, що будь-які індекси, які застосовуються при використанні того чи іншого методу коригування облікових даних, є неточними, відповідно переоцінені показники містять певний відсоток суб'єктивності. Разом з тим, світова практика пропонує наступні методи коригувань на рівень інфляції. Світовий досвід показує високу диференціацію методів коригування фінансової звітності на рівень інфляції. У літературі можна зустріти велику кількість класифікацій таких методів.

Класифікацію методів коригування за найбільшою кількістю ознак здійснили російські науковці Р.Г. Каспіна та А.С. Логінов, які розширили вже існуючі класифікації та виокремили класифікаційні групи підходів до обліку інфляції (табл. 2.3).

Таблиця 2.3. Сукупність класифікаційних підходів до обліку впливу інфляції[87]

Ознаки класифікації	*Класифікаційні групи підходів до обліку впливу інфляції*
1	*2*
1. Охоплення об'єктів бухгалтерського обліку	1.1. Системні 1.2. Несистемні
2. Вид оцінки, що використовується	2.1. Первісна вартість 2.2. Відновлювальна вартість 2.3. Можлива ціна реалізації
3. Метод коригування облікової інформації	3.1. За загальним індексом цін 3.2. За індивідуальним індексом цін 3.3. Змішаний підхід 3.4. По відношенню до певної стабільної іноземної валюти
4. Спосіб віднесення результатів переоцінки	4.1. На рахунки капіталу 4.2. На рахунки прибутку 4.3. Змішаний підхід
5. Види грошового вимірника	5.1. Номінальні 5.2. Одиниці фіксованої купівельної спроможності 5.2.1. Минулих періодів 5.2.2. Поточні

[86] Елисеева Т.П. Определение восстановительной стоимости основного капитала субъектов хозяйствования в условиях инфляции / Т.П.Елисеева // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тезисы докладов Межд. практ. конф. – Мн.: БГЭУ, 2000. – 293 с. – С. 90-91. – С. 91.

[87] Каспина Р.Г. Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 43.

6. Цілі користувачів фінансової звітності	6.1. Джерела прибутку 6.2. Визначення реальної вартості майна
7. Спосіб представлення скоригованої інформації	7.1. В системі бухгалтерського обліку 7.2. Тільки у фінансовій звітності 7.3. Тільки в роз'ясненнях та примітках до фінансової звітності
8. Концепція, що використовується	8.1. Підтримка фінансового капіталу 8.2. Підтримка фізичного капіталу

Відштовхуючись від даної таблиці, зазначені автори формують комбінації ознак класифікації, при яких найбільш доцільно використовувати той чи інший метод коригування даних бухгалтерського обліку в умовах інфляції. Таким чином, виникає ще ряд можливих методів ведення обліку, які можна використовувати в умовах інфляції.

Російські автори В.М. Євсєєв та І.В. Ганіна зазначають, що головним чином на діяльність підприємств впливає динаміка інфляційного зростання. Дослідники поділяють усі методи на дві групи: методи постійного та наступного застосування (рис. 2.11). Методи постійного застосування, в свою чергу поділяються: паралельний облік в іншій валюті, яка не зазнає впливу інфляції, ведення обліку у штучно створених грошових одиницях та ведення обліку з використання індексів інфляції. Методи наступного застосування автори поділяють: методи вибіркового та суцільного коригування статей звітності[88].

Рис. 2.11. Методи обліку впливу інфляції

Як бачимо, нові методи коригування даних бухгалтерського обліку та статей фінансової звітності не виділено, але розроблено новий підхід до класифікації даних методів.

[88] Евсеев В.М. Влияние инфляции на финансовую отчетность компании / В.М. Евсеев, И.В. Ганина / Аудитор. – 2003. – № 7. – С. 44-47. – С. 44.

Ще одним підходом до коригування бухгалтерської звітності в умовах інфляції є підхід Г.Н. Соколової[89]. Дослідник виділяє наступні ознаки класифікації методів коригування бухгалтерської звітності: за обраною базою коригування (інфлювання та дефлювання), за обраним методом (за коливанням курсів валют та за коливанням курсів цін. В останньому випадку автор виділяє коригування на основі базисних цін, ланцюгових індексів цін, з використанням грошових одиниць однакової купівельної спроможності, метод оцінки за поточною вартістю, а також комбінований метод)[90].

Разом з тим, класифікаційні ознаки, за якими групуються методи обліку в умовах інфляції, можна розширити, підійти до даної проблеми з точки зору користувачів інформації, в залежності від етапу, на якому застосовуються методи, відносно видів грошового вимірника і т.д.

Так, необхідно виділити класифікацію Я.В. Соколова та В.В. Ковальова (рис. 2.12). Зазначені автори поділяють об'єкти обліку на ті, які потрібно коригувати, і ті, які не потребують переоцінки. Для об'єктів, які потребують коригування, вони виділяють дві методики: за коливанням курсу валют та за коливанням рівнів товарних цін. В свою чергу, коригування за рівнем цін можна проводити як в цілому за товарною масою, так і окремо по кожному товару. Якщо ж коригування проводяться за кожним товаром окремо, то тут також виникає два випадки, – за відновлювальною ціною та за ліквідаційною ціною.

Рис. 2.12. Класифікація методів коригування вартості об'єктів бухгалтерського обліку[91]

[89] Соколова Г.Н. Корректировка показателей бухгалтерской отчетности в условиях инфляции / Г.Н. Соколова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 8. – С. 88-98.
[90] Там само, с. 89.
[91] Ковалев В.В. Учет в условиях инфляции. / В.В. Ковалев, Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 1. – С. 8-12. – С. 9.

Вказані підходи щодо переоцінки за двома методами підтримує Дм.О. Панков. При цьому вказує, що перший варіант є менш трудомістким і чітким, однак, можливе неспівпадіння облікової та ринкової вартості окремих перерахованих активів, а також номінальної та реальної купівельної спроможності монетарних активів[92]. У свою чергу, він наводить власну класифікацію методів коригування облікової вартості (табл. 2.4).

Таблиця 2.4. Обліково-аналітичні методи коригування інформації на рівень інфляції[93]

Класифікаційні ознаки	*Одиниця виміру*		
Вартість	*Номінальний рубль (НР)*	*Постійний рубль (ПР)*	*Іноземна валюта (ІВ)*
Первісна вартість, ПВ	*ПВ/НР*	*ПВ/ПР*	*ПВ/ІВ*
Поточна вартість, ПотВ	*ПотВ/НР*	*ПотВ/ПР*	*ПотВ/ІВ*

Беручи до уваги фактори вартості та одиниці її виміру, Дм.О. Панков виділяє відповідні обліково-аналітичні методи оцінки фінансової інформації.

Цікавим є підхід австралійських дослідників М.Р. Метьюса та М.Х.Б. Перера[94], які виділяють вибіркові та глобальні підходи коригування облікової інформації. До вибіркових підходів вони відносять ті, які передбачають коригування окремих об'єктів бухгалтерського обліку та статей фінансової звітності: утворення резервів на покриття приросту вартості заміщення активів, переоцінка активів, прискорена амортизація та ЛІФО. До глобальних підходів автори відносять ті підходи, які передбачають коригування значень всіх (або основних) об'єктів фінансового обліку, які підлягають впливу інфляції: облік за постійною купівельною спроможністю, облік за поточною оцінкою та безперервний облік за сучасною вартістю.

Деякі автори розглядають лише методи коригування окремих об'єктів бухгалтерського обліку. Так, А.Б. Сич[95], висвітлюючи облік товарно-матеріальних цінностей в умовах інфляції, вважає, що необхідно періодично переоцінювати всі матеріальні цінності на підприємстві. Для оцінки готової продукції автор пропонує застосовувати співставні ціни.

---

[92] Панков Д.А. Учет и анализ в макроэкономической системе финансового менеджмента: теория, методология, методики / Д.А. Панков – Гродно: ГрГУ, 2001. – 558 с. – С. 241-242.

[93] Панков Д.А. Учет и анализ в макроэкономической системе финансового менеджмента: теория, методология, методики / Д.А. Панков – Гродно: ГрГУ, 2001. – 558 с. – С. 75.

[94] Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера, под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – [пер. с англ]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – С. 328-369.

[95] Сич А.Б. Оцінка товарно-матеріальних цінностей в умовах інфляції / А.Б.Сич // Проблеми обліку, контролю і аналізу на підприємствах аграрного сектора економіки України: Збірник наукових статей. Випуск 1. / Відповідальний за випуск доц. Дерій В.А. – Тернопіль: СМП "Інтермед" – Віта, 1994. – 39 с. – С. 10.

Нідлз Б., Х. Андерсон та Д. Колдуелл виділяють два основних методи відображення змін цін у фінансових звітах. Перший – переглянути фінансові звіти на основі зміни загального рівня цін – це так званий облік в доларах постійної купівельної спроможності. Другий – переглянути фінансові звіти на основі зміни індивідуальних індексів, так званий облік на базі поточної вартості[96].

У зарубіжних працях вчених можна зустріти підходи до класифікації методів коригування даних бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на врахування декількох класифікаційних ознак та побудові різних комбінацій, з яких виходять різні методики коригування даних. Дані підходи є більш повними та здатні надавати точну та актуальну інформацію.

Щодо країн Заходу, то дослідження методів коригування вартостей проводилися постійно. Систематизація можливих підходів здійснена свого часу Комітетом Сенділендса, сформованим для вирішення такого проблемного для бізнесу питання, як вплив інфляції[97]. В рішенні комітету вказувалося, що "приймаючи рішення відносно того, яка інформація повинна бути розкрита у фінансовій звітності компанії в першу чергу необхідно враховувати вимоги користувачів до фінансової звітності".

Визначаючи систему за поточною вартістю, Комітет розглянув три підсистеми.

Перша – метод обліку за поточною купівельною спроможністю (СРР) в умовах інфляції, відповідно до якого до фінансової звітності, підготовленої на основі історичної вартості, буде включатися додаткова інформація (перерахунок на основі загального індексу купівельної спроможності):

1) облік за поточною вартістю (СРР). Активи оцінюються за поточною вартістю:

1) вартістю заміщення – ціна, яку необхідно буде сплатити для заміщення використаного активу чи передати в обмін на інший актив. На основі цього основний принцип обліку за вартістю заміщення можна сформулювати наступним чином: з урахуванням того, що з часом компанія постійно вимушена заміщувати активи для продовження операційної діяльності, витрати на споживання чи обмін активу повинні відображати вартість його заміщення. У зв'язку з цим, активи оцінюються на звітну дату на основі ціни,

[96] Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; под ред. Я.В. Соколова. – [пер. с англ]. – [2-е изд., стереотип.] – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – С. 412.
[97] Применение МСФО: в 3 ч.: Ч. 1: Применение МСФО. Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 1124 с. – С. 116.

яку потрібно сплатити на вказану дату за придбання аналогічного активу в аналогічному стані. Автори – Едвардс (Edwards) і Бел (Bell)[98].

2) приведена вартість. В її основі – економічне трактування прибутку і вартості активів, визначене на основі дисконтованої вартості потоків грошових коштів, які очікується отримати від активу. Для підтримки капіталу підприємству необхідно реінвестувати суму, як мінімум рівну первісним інвестиціям, в той час як потоки, що залишилися, слід враховувати як реалізовані.

Якщо дисконтована чиста вартість очікуваних в майбутньому потоків грошових коштів компанії скаладє на початок року 100000 грн., на кінець – 115000 грн., чисті потоки за рік – 10000 грн., то прибуток компанії за рік – 25000 грн.

Комітет Сенділендса визначив даний метод як такий, що не може бути застосований на практиці. Це обумовлено ризиковістю визначення ставок дисконтування, змін у відсоткових ставках і неточність отримання в майбутньому відповідних грошових потоків[99].

3) безперервний облік на основі теперішньої вартості (**CoCoA**) – ціна, яку необхідно буде сплатити для заміщення використаного активу. Дана модель запропонована Мак-Нілом (MacNeal) (1939 р.). Мак-Ніл стверджував, що фінансова звітність може бути достовірно представлена тільки в тому випадку, якщо активи відображені за теперішньою вартістю, а доходи і витрати, що виникають у результаті застосування цієї вартості, включені в звіт про прибутки та збитки і класифіковані як реалізовані та нереалізовані. Також дослідник визнавав існування випадків, у яких застосування чистої вартості реалізації недоцільне, і тоді варто використовувати теперішню вартість заміщення[100];

2) система постійного обліку на основі теперішньої вартості (CoCoA) була представлена Чемберсом (Chambers) в книзі 1966 р., а особливості обліку на основі ціни продажу в подальшому досліджена Стерлінгом (Sterling). За переконанням Чемберса. Підприємства повинні мати інформацію про доступні ресурси в умовах їх обмеженості для обміну відповідно до цілей підприємницької діяльності. Альтернативним вибором є теперішня вартість продажу. Дослідник переконаний у необхідності її застосування до усіх активів. При цьому Чемберс в основу чистої вартості реалізації поклав припущення, що активи реалізуються в організованому порядку залежно від

[98] Там само, с. 119.
[99] Применение МСФО: в 3 ч.: Ч. 1: Применение МСФО. Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 1124 с. – С. 116.
[100] Там само.

можливості адаптації до умов,які змінюються. Стерлінг вважав, що в даному випадку базою чистої реалізаційної вартості є ліквідаційна[101].

Концепція підтримки капіталу, що базується на CoCoA передбачає підтримку купівельної спроможності акціонерного капіталу (грошова одиниця використовується як одиниця виміру, а не одиниця поточної купівельної спроможності). Оскільки всі активи оцінюються за чистою вартістю реалізації, прибуток визначається як різниця між капіталом на початок та кінець періоду після забезпечення купівельної спроможності чи еквівалентів грошових коштів такого капіталу. Прибуток за звітний період включає:

1) чистий прибуток (збиток) від господарської діяльності;

2) накопичений прибуток у результаті змін в поточних еквівалентах грошових коштів активів;

3) вплив змін в купівельній спроможності грошових коштів на капітал компанії[102].

Комітет Сенділендса відхилив даний метод у зв'язку з його невідповідністю потребам користувачів. Разом з тим, у документі для обговорення "Як підвищити корисність звіту про діяльність компанії" дослідницький комітет ICAS підтримав систему підготовки звітності на основі методу обліку за чистою реалізаційною вартістю[103];

3) метод обліку вартості на основі визначення потоків грошових коштів (Лі (Lee) та Лоусон (Lawson))[104].

Система підготовка фінансової звітності за Лі базувалася на теорії вартості продажу. У своєму дослідженні науковець класифікував активи на:

1) реалізовані активи (сальдо банківського рахунку);

2) активи, що можуть бути реалізовані (наприклад, цінні папери);

3) активи, що не можуть бути реалізовані найближчим часом (об'єкти мають ринкову вартість, однак, обмежені формою: нерухомість, незавершене виробництво);

4) активи, які не можуть бути реалізовані (не мають ринкової ціни. Вузькоспеціалізоване обладнання) [105].

Зобов'язання групуються за строками погашення.

---

[101] Там само, с. 119.

[102] Применение МСФО: в 3 ч.: Ч. 1: Применение МСФО. Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 1124 с. – С. 119-120.

[103] Институт дипломированных бухгалтеров Шотландии "Как повысить полезность отче та о деятельности компании", Лондон: Kogan Page, 1988, параграфы 6.20-6.23.

[104] Применение МСФО: в 3 ч.: Ч. 1: Применение МСФО. Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 1124 с. – С. 120.

[105] Там само.

Окремо у розгляді комітету Сенділендса знаходився облік за поточною вартістю[106], де виділено прибуток (збиток) від зміни вартості активів. Розрахунок прибутку (збитку) базується на фізичній концепції капіталу, а в основі короткого звіту про прибутки та збитки[107]. Такі пропозиції неприйняті у зв'язку з небажанням змінювати на неперевірену модель принцип історичної вартості. Пропозиції на той час були визнані представниками бізнесу як занадто складні в частині розрахунків.

Розглянувши усі вищезазначені класифікації методик коригування облікових даних в умовах інфляції, спостерігаємо нечіткість систематизації методів, а також відсутність пропозицій щодо ефективного застосування даних методик в практичній діяльності підприємств.

Перш за все, серед пропонованої сукупності методів слід виділити способи та методи коригування облікової вартості активів, зобов'язань та капіталу на вплив інфляції.

Способом вважається підхід до здійснення певних коригувань, тобто "Яким чином?" буде виконуватися та чи інша дія. До способів коригування даних регістрів бухгалтерського обліку та звітності на рівень зміни цін слід віднести постійного застосування та періодичні перерахунки. Вибір того чи іншого способу залежить від рівня розвитку інфляційних процесів. При цьому постіниий перерахунок слід застосовувати до показників облікових регістрів, періодичний перерахунок характерний, здебільшого, для формування показників звітності.

Щодо методів перерахунку, то це є порядок отримання оцінки, яка б відповідала ситуації на ринку.

Наукові дослідження та практика ведення обліку сформувала ряд методик коригування вартості у зв'язку з існуванням інфляції. Кількість методів коригування облікових даних, які виділяють різні науковці, велика, проте відсутні чіткі вказівки щодо їх застосування, не розкриті наслідки, до яких може призвести використання таких методів. У Додатку М систематизовано можливі способи та методи коригування облікових даних на вплив інфляції з визначенням їх переваг і недоліків.

Перед тим, як застосовувати у господарській діяльності той чи інший метод коригування облікових даних безпосередньо в процесі ведення бухгалтерського обліку, або ж вже у фінансовій звітності, необхідно врахувати усі недоліки і переваги того чи іншого методу, а також звернути увагу при цьому на форму ведення обліку на підприємстві, величина затрат часу та грошей, які можуть бути понесені при застосуванні обраної методики тощо.

[106] Там само, с. 121.
[107] Там само, с. 121-122.

Розглянувши можливі методи коригування облікових даних на рівень інфляції та їх різноманітні класифікації, можна стверджувати, що єдину найбільш вигідну та чітку методику важко виділити, кожне підприємство самостійно обирає вигідний для нього метод коригування даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності. Обираючи методи коригувань, потрібно визначитися, з якою метою підприємства повинні переоцінювати свої активи, – з метою виконання інформаційної функції, або ж функції бухгалтерського обліку щодо збереження майна підприємства. Вважаємо, що методики суцільного (наступного) коригування повинні провадитися виключно з метою надання корисної інформації зацікавленим у ній користувачам фінансової звітності. В свою чергу, методики вибіркового застосування сприяють збереженню вартості майна підприємства, а також запобігають розкраданням "дешевого" майна з метою дорожчого його перепродажу. Методи постійного застосування є надзвичайно складними, потребують багато додаткового часу та витрат на їх застосування.

Таким чином, для економіки з помірною інфляцією є доцільним протягом звітного періоду коригування вартості активів підприємства шляхом переоцінки (коригування із застосуванням індексу товарних цін надають можливість в більшій мірі наблизити бухгалтерські значення вартості об'єктів бухгалтерського обліку до ринкового рівня[108]), індексації вартості активів, нараховувати амортизацію прискореним методом тощо. У кінці звітного періоду здійснювати коригування показників фінансової звітності (за виключенням тих статей, які переоцінювалися протягом звітного періоду) з метою надання додаткової інформації для користувачів, які в ній зацікавлені, тобто інвесторам, кредиторам, управлінському персоналу підприємства. Разом з тим, комбінація різних методів коригування облікової вартості активів і зобов'язань призводить до загальної необ'єктивності бухгалтерської інформації. У зв'язку з цим, у розвиток визначеного ступеню коригування облікових показників залежно від рівня інфляції, необхідною є розробка єдиних підходів у виборі способів і методів актуалізації даних облікових регістрів і показників звітності, що дозволить надати управлінському персоналу, а також іншим заінтересованим користувачам об'єктивну та достовірну інформацію про стан і результати діяльності підприємства. Одночасно при виборі та розробці таких методів необхідно врахувати внутрішні фактори діяльності підприємства та рівень

[108] Панков Д.А. Учет и анализ в макроэкономической системе финансового менеджмента: теория, методология, методики / Д.А. Панков – Гродно: ГрГУ, 2001. – 558 с. – С. 242-243.

розвитку інформаційних технологій, що забезпечують оперативність розрахунків різної складності. При цьому залишається важливим та необхідним на законодавчому рівні закріпити порядок перерахунку показників звітності на рівень інфляції, розробивши такі методики, які б забезпечували єдиний порядок актуалізації даних бухгалтерського обліку.

Висновки до другого розділу

1. Підготовка інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства вимагає врахування всіх операцій в межах господарської діяльності. Особливості розвитку постіндустріальної економіки пов'язані з великою концентрацією та швидкістю бізнес-процесів, суб'єктивним впливом соціально-політичних факторів. Останнє вимагає побудови чітких правил ведення обліку на основі таких засад, які б забезпечували відповідність інформації усім якісним характеристикам.

Формалізація даних бухгалтерського обліку різних суб'єктів господарювання забезпечується дією принципів бухгалтерського обліку. Однак в періоди зростання вартостей в економіці та посилення інфляційних процесів дотримання ряду встановлених для бухгалтерського обліку принципів призводить до порушення якісних характеристик інформації бухгалтерського обліку. Основною причиною такого стану є використання грошового вимірника, значення якого значно змінюється з часом, призводячи до викривлення інформації: вона є достовірною, однак, не об'єктивною.

Найбільш модифікується в періоди інфляції дія принципу ведення бухгалтерського обліку за історичною вартістю. Первісна вартість є об'єктивною, вона – результат договору рівноправних партнерів – продавця та покупця, тобто ціна, що відповідає поточній ринковій вартості в момент придбання. Але оцінка за первісною вартістю в умовах інфляції призводить до отримання спотвореної інформації, оскільки оцінка на рівні минулих періодів унеможливлює визначення достовірного фінансового результату, оцінку реальної вартості майна, кредитоспроможності підприємства і визначити його потребу в інвестиціях. В умовах значної динаміки цін на товари, роботи та послуги показники, сформовані в системі бухгалтерського обліку на основі історичної вартості, вимагають перегляду. Наступним принципом, що підлягає впливу під час інфляційних процесів, є принцип єдиного грошового вимірника. Послаблення його дії пов'язане зі зміною купівельної спроможності грошової одиниці, що лежить в основі оцінки

об'єктів бухгалтерського обліку. Основою для таких перерахунків повинна залишатися первісна вартість та оцінка у грошових одиницях на дату здійснення відповідних операцій. При цьому потребують вироблення принципи вибору методик приведення історичної вартості до ринкового рівня конкретного звітного періоду та вираження у грошовій одиниці поточної купівельної спроможності.

Похідними від принципів історичної вартості та оцінки в єдиному грошовому вимірнику є принципи обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат. При визначенні методів перерахунку показників бухгалтерського обліку дія вказаних принципів відновлюється й отримана на основі них інформація знову задовольнятиме розробленим якісним характеристикам.

У періоди інфляційного зростання вартості забезпечення виконання принципу повного висвітлення може бути отримане за рахунок розробки облікових регістрів і звітних форм, які розкриватимуть джерела формування та причини виникнення збільшення грошового вираження об'єктів бухгалтерського обліку. Вказані розрізи інформації, у свою чергу, дозволяють отримати повні та найбільш об'єктивні показники майнового стану та фінансових результатів господарської діяльності.

2. Порядок облікового відображення динаміки цін на майно та величину джерел його формування визначається характером інфляційних процесів і розміром динаміки цін. Здійснення коригувань даних бухгалтерського обліку залежить від величини відхилень оцінки майна між різними періодами: за помірної інфляції достатньою є підготовка приміток до фінансової звітності з текстовими поясненнями щодо рівня змін і можливого впливу на фінансовий стан; галопуюча інфляція призводить до більш суттєвих змін показників майнового стану, тому пропонується складання додаткового звіту з перерахованими на індекс інфляції показниками. При динаміці цін, яку визнають гіперінфляцією, є доцільним запровадження поточного постійного обліку впливу інфляції. Диференційований підхід до внесення змін у показники обліку та звітності за наявності інфляційних процесів забезпечує об'єктивність даних про майно та обсяги джерел формування господарських засобів, а також дозволяє раціонально організувати ведення бухгалтерського обліку без необґрунтованого підвищення трудомісткості.

3. Зміни цін в економіці також впливають на складові процесу ведення бухгалтерського обліку. Розкриття впливу інфляції на методологію

бухгалтерського обліку в розрізі елементів його методу показали, що механізм реалізації усіх восьми елементів залишається незмінним. Разом з тим, кожен елемент якісно змінюється і передбачає розширення процедур в його межах для реалізації бухгалтерських процедур з метою повного та об'єктивного виконання усіх завдань бухгалтерського обліку. Зокрема, вимагають доповнення переліки первинних документів, облікових регістрів, рахунків бухгалтерського обліку, показники звітності.

4. Актуалізація показників бухгалтерського обліку повинна одночасно забезпечити достовірність відповідної інформації. Теорія та практика ведення бухгалтерського обліку сформували ряд способів і методів перерахунку даних бухгалтерського обліку. Вони відображають різноманітні підходи до вирішення вказаного проблемного питання і надають можливість конкретному суб'єкту господарювання здійснити власний спосіб і метод перерахунку даних. Важливо, що на сучасному етапі розвитку суспільства практично відсутні технічні перепони для уникнення перерахунків чи таких, які б не можна було здійснити, що сприяє вирішенню проблеми об'єктивності та актуальності бухгалтерських даних.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЗМІНИ ВАРТОСТІ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ

3.1. Процедури облікового відображення наслідків інфляційних процесів: досвід країн світу

3.2. Нормативне регулювання бухгалтерского обліку впливу інфляції в Україні

3.3. Облікова політика як інструмент забезпечення бухгалтерського відображення впливу інфляції на господарську діяльність

3.1. Процедури облікового відображення наслідків інфляційних процесів: досвід країн світу

Інфляція передбачає підвищення загального рівня цін в економіці внаслідок зниження купівельної спроможності грошової одиниці. Зміни цін на товари повинні бути враховані при прийнятті рішень в управлінні власністю й джерелами формування майна. Незворотність прийняття до уваги впливу інфляції в процесах володіння і розпорядження майном, залучення і погашення зобов'язань обумовлює необхідність його відображення в системі бухгалтерського обліку. Будучи основою інформаційного забезпечення системи управління, облік покликаний надавати об'єктивну, достовірну та повну інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Існування зовнішніх факторів, які безпосередньо впливають на вартісну оцінку облікових об'єктів, підвищує вимоги до гнучкості методичного забезпечення бухгалтерського обліку з метою надання необхідної інформації для обґрунтованих рішень.

Інфляційні процеси завжди були, є і будуть присутні в економіках різних країн світу. Це обумовлено незбалансованим розвитком ринкових відносин в процесі обміну, розподілу та споживання різних форм фінансових ресурсів, зокрема, грошових коштів, які опосередковують фінансові відносини. Відповідно, при зміні цін на ринку їх динаміка непостійна і часто досить розпливчата, а ціна, в якій виражається вартість товарів (робіт, послуг) в певній країні, припиняє виконувати свою функцію і втрачає зв'язок з вартістю відповідних товарів (робіт, послуг). За таких умов бухгалтерський облік також не забезпечує надання користувачам достовірної та актуальної інформації, позбавляючи можливості правильно інтерпретувати отримані дані. Однак, слід відзначити, що не лише користувачі інформації страждають від неякісних даних. Підприємство може нести значні збитки через використання неякісної інформації. Зокрема, невідображення зниження вартості активів і зобов'язань або підвищення їх оцінки, у зв'язку з інфляційним зростанням чи дефляційними процесами, приводять до неправильного визначення оцінки продукції, що виготовляється, а отже, неточного визначення фінансового результату.

Нині в Україні відсутній єдиний підхід до відображення в бухгалтерському обліку наслідків впливу інфляційних процесів. Чинне законодавство з бухгалтерського обліку передбачає здійснення переоцінок

для різних облікових об'єктів, виходячи з їх особливостей, однак єдиний підхід не розроблений. Комплексні процедури передбачені виключно для коригування фінансової звітності в умовах високого рівня інфляції.

З метою побудови в Україні єдиної системи підготовки економічної інформації, що відповідає усім вимогам, доцільно узагальнити існуючий досвід бухгалтерського обліку та /або відображення у звітності впливу інфляційних процесів.

Інфляційні процеси впливають на господарську діяльність підприємств. Для розкриття в даних бухгалтерського обліку впливу зміни вартостей підприємства, доцільно коригувати відомості обліку. Такі процедури виконуються у порядку, визначеному нормативними документами з бухгалтерського обліку. Особливість законодавства України зі здійснення переоцінки та перерахунків показників фінансової звітності полягає у тому, що більша частина таких процедур регулюється сукупністю законодавчих документів різного спрямування. Можливість їх синтезу та можливі вектори використання підлягають окремому комплексному аналізу. В даному випадку доцільно звертатися до досвіду інших країн, що сформували власну систему вирішення проблеми відображення інфляційного впливу. Як правило, діюча система врахування інфляційного впливу стала наслідком багаторічного розвитку та комплексного дослідження даної проблеми.

На даному етапі розвитку економіки України відсутня систематизація коригувань у бухгалтерському обліку у відповідь на інфляційні процеси. Проте в ряді зарубіжних країн такі коригування проводилися, затверджувалися та пройшли певну еволюцію нормативні документи. Тому, вважаємо за необхідне розглянути, в яких країнах світу проводилися та проводяться будь-які коригування облікових даних на рівень інфляції.

Дослідження свідчать, що в останні десятиріччя значна кількість країн відмовилися від будь-яких методів так званого "інфляційного" бухгалтерського обліку, аргументуючи це подоланням інфляції в державі. Однак процедури таргетування в ряді країн призводять до ситуації, коли низький рівень інфляції не дозволяє впливати на макроекономічні показники в періоди загострення кризи. Прикладом таких подій стала ситуація у Японії[1].

[1] Bernanke B., Monetary Policy Alternatives at the Zero Bound: An Empirical Assessment / Bernanke B. Reinhart V., Sack B. // Brooking Papers on Economic Activity. – 2004. – № 2. – P. 1-100.

Крім того, інфляція існує завжди та всюди, надзвичайно важко досягти її нульового значення. Доказом цього є статистичні дані щодо рівня цін у різних країнах світу протягом останніх вісім років (2004-2011 рр.) (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Рівень споживчих цін в різних країнах світу за 2004-2011 рр.[2]

№ з/п	Країни	Роки							
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1	Австрія	112,3	114,7	101,69	103,93	107,28	107,71	109,53	113,42
2	Бельгія	114,4	117,3	102,18	104,36	108,87	108,86	111,4	115,27
3	Великобританія	111,2	113,5	102,3	104,7	–	–	114,5	119,6
4	Естонія	145,6	151,6	104,45	111,49	123,31	123,56	126,95	133,4
5	Ірландія	129,2	132,1	102,7	–	–	107,1	105,4	106,6
6	Іспанія	124,1	128,3	103,56	106,51	110,91	110,62	112,9	116,35
7	Італія	119,7	122,3	102,2	104,3	108,0	108,8	110,6	113,8
8	Кіпр	124,5	127,1	102,25	104,46	109,03	109,22	112,02	115,03
9	Латвія	135,0	144,3	106,57	117,32	135,21	139,62	137,91	143,73
10	Литва	118,2	124,8	103,79	109,83	122,01	127,09	128,6	133,9
11	Люксембург	118,7	123,2	102,96	105,69	110,01	110,02	113,1	117,32
12	Мальта	125,1	128,3	102,58	103,29	108,13	110,12	112,37	115,1
13	Нідерланди	122,5	124,3	101,65	103,26	105,54	106,57	107,56	110,23
14	Німеччина	110,7	112,8	101,8	104,1	107,0	107,2	108,4	111,1
15	Польща	169,9	173,6	101,3	103,9	108,3	112,6	115,6	120,1
16	Португалія	125,3	128,0	103,04	105,54	108,34	107,36	108,85	112,72
17	Словаччина	181,0	186,2	104,26	106,23	110,41	11,43	112,21	116,79
18	Словенія	172,8	177,0	102,54	106,39	112,28	113,25	115,62	118,03
19	Угорщина	209,9	217,3	104,03	112,28	119,05	123,85	129,7	134,79
20	Фінляндія	113,7	114,5	101,28	102,88	106,91	108,66	110,49	114,16
21	Франція	113,3	115,4	101,91	103,55	106,82	106,93	108,79	111,28
22	Швеція	113,4	114,3	101,5	103,2	106,65	106,65	110,8	112,31

Отже, такі країни, як: Словенія, Словаччина, Угорщина, Естонія та ін. протягом 2004-2006 рр. мали надзвичайно високі темпи інфляції, а в останні роки максимально можливо зуміли знизити даний показник. Проте повністю інфляція не зникла, і спостерігається майже у всіх вищенаведених країнах, зокрема високі темпи інфляції спостерігаються в Латвії, Литві та Естонії. Виходячи з цього, існує інфляційний вплив на різні сфери економіки країни, зокрема на бухгалтерський облік. Відповідно, користувачі облікових даних отримують недостовірну інформацію та інтерпретують їх на свою користь, або ж отримують можливість маніпулювання окремими показниками з метою їх вуалізації.

[2] Harmonised Indices of Consumer Prices (HICPs) [Электронный ресурс] – Режим доступу: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/hicp/data/main_tables.

Першою країною, яка запровадила коригування показників обліку залежно від інфляційних процесів, є Німеччина (1918-1932 рр.)[3]. При цьому коригування відбувалося відповідно до зміни курсу національної валюти до курсів стабільніших валют інших держав. Однак, такий спосіб не виправдав себе, оскільки номінальний курс обміну національної валюти не завжди відповідає реальному співвідношенню купівельної спроможності національної та іноземної валюти, відносно якої обчислювався курс[4].

Зарубіжні автори, зокрема Дж. Блейк та О. Амат, дискутуючи з питань ведення бухгалтерського обліку в умовах інфляції, виділяють різні підходи до врахування впливу інфляції:

1) використання відновлюваної вартості, що застосовується деякими великими компаніями – Нідерланди;

2) варіант поточної купівельної спроможності (ПКС) – в деяких країнах Латинської Америки з гіперінфляцією;

3) облік на основі поточної вартості – в окремих англомовних країн, включаючи США і Великобританію в кінці 70-х років XX ст. На даний момент від них відмовилися через зниження рівня інфляції. ПАР наслідує приклад цих країн, проте інфляція в цій країні не знижується[5].

Окрім виділених Дж. Блейком та О. Аматом країн, певні реформи бухгалтерського обліку в умовах інфляційної економіки проводилися і в Франції, Швейцарії тощо. Розглянемо методики ведення обліку у кожній країні, де здійснювалися такі реформи.

Дослідженням методів коригування даних фінансової звітності у різних країнах світу займалися такі вчені та дослідники як О. Амат, Дж. Блейк, Х. Гернон, Л.Л. Горецька, М.Р. Лучко, А.А. Мазуренко, Г. Міік, Г. Мюллер, Д.О. Панков, Я.В. Соколов та ін.

Різні методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності доцільно висвітлювати в розрізі макроекономічних облікових моделей. До загальновизнаних макроекономічних облікових моделей належать такі: британо-американська, континентальна, південноамериканська та ісламська. Відповідно, кожна облікова модель має ряд особливостей в економічній сфері, на законодавчому рівні тощо.

---

[3] Сердюк В. Облік в умовах інфляції / Сердюк В., Масич Л., Гончарова Н. // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 1. – С. 4-8. – С. 4.

[4] Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. – С. 143.

[5] Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет: [справочник]: [перевод с англ] / Дж. Блей, О. Амат. – М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. – 400 с. – С. 141.

Так, *британо-американська модель* характеризує орієнтацію обліку у таких країнах як Великобританія, США, Канада, Австралія та ін. на потреби широкого кола інвесторів, що обумовлюється розвинутим ринком цінних паперів. Як правило, за такої системи існує жорстке законодавче регулювання обліку, яке регламентується стандартами, розробленими професійними організаціями бухгалтерів; спостерігається гнучкість облікової системи; високий освітній рівень бухгалтерів і користувачів фінансової інформації[6].

Таблиця 3.2. Врахування впливу інфляції в країнах британо-американської облікової моделі

Країна	*Переоцінка активів (або пасивів) на рівень інфляції*	*Коригування статей фінансової звітності на рівень інфляції*
Великобританія	+	При певному рівні інфляції
США	–	При певному рівні інфляції
Китай	–	При певному рівні інфляції

Таким чином, у країнах англо-американської облікової моделі надається перевага первісній оцінці активів підприємства, і в окремих випадках дозволяється їх переоцінка. Так, Й. Ідзірі, який є одночасно прибічником оцінки на основі історичної обмінної вартості, підтверджує, що в період інфляції зв'язок між теперішньою ринковою вартістю даних активів і їх історичною вартістю може бути довільним. Також даний принцип розділяв Р. Ентоні.

У зв'язку з тим, що британо-американська облікова модель допускає високий рівень варіативності бухгалтерського обліку, країни даної моделі є яскравим прикладом застосовування ряду методик коригування даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності на рівень інфляції, а також прикладом еволюції нормативної бази щодо регламентації даного питання. Нормативними документами переоцінка активів та певні методи коригування даних можуть і не регламентуватися, але підприємства та великі компанії мають право застосовувати на практиці наукові розробки.

Наприклад, в США Рада з фінансових облікових стандартів опублікувала директиву № 33 "Фінансова звітність та змінні ціни". Відповідно до цього документу великі корпорації (всього близько 1300) повинні висвітлювати у річному звіті додаткову аналітичну інформацію щодо деяких статтей звітності на основі як методики GPL (коригування показників на загальний рівень цін), так і методики ССА (метод поточних цін). Проте у 1984 р. директивою № 82 вимога

[6] Большой бухгалтерский словарь / Под. ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. – С. 226.

про застосування методики GPL для американських компаній відмінена[7]. Варто зазначити, що надання подібної інформації потребувало багато часу та грошей. Також і надійність таких показників не вселяла довіри зовнішнім користувачам звітності. Тому у 1986 р. вийшла нова директива № 89, яка відмінила обов'язковість надання таких даних у звіті.

Цікавим є підхід у Китаї, де оцінку активів і визначення прибутку проводять на основі первісної вартості. Величину основного капіталу оцінюють за початковим нагромадженим амортизаційним зносом, обчисленим рівномірним способом і застосованим на груповій основі. Залишкова вартість обсягом до 10 % первісної величини активу віднімається при надходженні від загальної величини знецінення вартості. Коли особливі обставини диктують необхідність застосування прискореного нарахування зносу або запровадження досконаліших методів обчислення зносу, то прийнято, щоб заява розглядалася місцевими податковими органами, а кінцеве підтвердження надходило від міністерства фінансів Китаю[8].

Наступним прикладом британо-американської моделі є *Нідерланди*, в яких не спостерігаються інфляційні стрибки цін, проте розроблена система обліку відновлюваної вартості, яку застосовує переважна більшість великих підприємств.

Облік в Нідерландах перебуває під значним впливом мікроекономіки – науки, яка займається вивченням біхевіористичних аспектів функціонування ринку та окремих його суб'єктів (фірма, корпорація і т.д.). Фундаментальна ідея мікроекономіки полягає у тому, що сукупна вартість товарів та послуг компанії повинна бути меншою за ціну їх продаж, щоб забезпечити довгострокову рентабельність і тим самим гарантувати існування компанії в умовах конкурентної боротьби[9].

Значний вклад в розвиток мікроекономіки внесли вчені Голландії. Методика оцінки активів фірми, виходячи з величини поточних витрат на їх заміщення (ССА), бере свій початок з теорії заміщення вартості, створеної голландськими вченими Теодором Лімпергом (1879-1961)[10].

---

[7] Мюллер Г. Учет: международная перспектива: [пер. с англ.] / Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. – [2-е изд., стереотипное]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с. – С. 66.

[8] Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – К.: Знання, 2006. – 311 с. – С. 201.

[9] Мюллер Г. Учет: международная перспектива: [пер. с англ.] / Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. – [2-е изд., стереотип.]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с. – С. 65.

[10] Там само, с. 65.

Національні облікові стандарти Голландії не вимагають обов'язкового застосування методики ССА, проте Голландський інститут дипломованих бухгалтерів підтримує представлення даних про поточну оцінку активів в якості додаткової інформації у відповідних аналітичних розділах річного звіту. У той час, як більшість голландських компаній продовжують дотримуватися принципу незмінності первісної оцінки, ряд великих корпорацій готують свою бухгалтерську звітність, використовуючи методику ССА. Проте і у випадку використання купівельних цін для оцінки активів фірми та її фінансових результатів у річному звіті в якості додаткової інформації наводяться перерахована бухгалтерська звітність та аналіз застосування прибутку у поточних цінах[11].

У Нідерландах розрізняють позитивний та негативний гудвіл. Позитивний гудвіл можна відображати одним з трьох способів: включити до складу нематеріальних активів та амортизувати; одразу списати на рахунок прибутків та збитків; списати на зменшення резервів. На величину негативного гудвілу збільшується резерв переоцінки цінностей. Зменшення немонетарних активів нижче поточної ринкової вартості в Нідерландах не допускається.

Операції в іноземній валюті відображаються у бухгалтерській звітності за курсом, що діє на дату розрахунків. Якщо розрахунки на дату складання балансу не завершені, активи й пасиви, пов'язані з такими угодами, відображаються у балансі за курсом на кінець звітного періоду. Якщо валютний ризик страхують, то це слід врахувати при визначенні результатів.

Резерв переоцінки формують у випадку, якщо активи і пасиви оцінюються за поточною вартістю. Коли компанія переоцінює свої активи (у бік збільшення), вона повинна відобразити на балансі резерв переоцінки, що дорівнює різниці між балансовою вартістю активів до і після переоцінки. Такий резерв можна списувати на акціонерний капітал. Коригування у бік зменшення вартості активів скорочують суму резерву переоцінки. Якщо його величина недостатня, зменшення вартості відображають окремо у звіті про прибутки та збитки. За активами, що належать компанії на дату складання балансу, резерв переоцінки не може бути менше суми переоцінки (мінімальний резерв переоцінки). Мінімальний резерв переоцінки є обов'язковим. У балансі розмежовують резерви, довгострокову і короткострокову кредиторську

[11] Мюллер Г. Учет: международная перспектива: [пер. с англ.] / Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. – [2-е изд., стереотип.]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с. – С. 66.

заборгованість. Підставами для утворення резервів можуть бути тільки конкретні ризики, що існують на дату складання балансу. Резерви оцінюють за їх номінальною вартістю.

У Нідерландах основні засоби оцінюються за первісною та поточною вартістю. Якщо використовується поточна вартість, переоцінка проводиться тільки при складанні звітності. При переоцінці поточної вартості зміни, зазвичай, відображаються у складі резерву переоцінки[12].

Істотною відмінністю бухгалтерського обліку в Нідерландах від практики, що склалася у Великобританії і США, є менший вплив на нього міжнародних стандартів. Компанії можуть відходити від вимог, якщо це необхідно для дотримання базової ідеї достовірного і сумлінного представлення даних.

Серед компаній, які ведуть облік на основі відновлюваної вартості, є відома компанія "Philips". В її роботі проявляється декілька моментів:

1. Для обчислення відновлюваної вартості основних засобів, запасів, готової продукції та незавершеного виробництва використовується система індексів, розроблена компанією. Обчислення цих показників – один із способів визначення політики закупівлі.

2. Однакова система бухгалтерських документів застосовується для звітів, на основі яких працює керівництво компанії, і для звітів, опублікованих для загального користування.

3. Публікація документів, підготовлених на основі відновної вартості, – частина загальної політики, що дає змогу переконати профспілкові організації у правильності визначення доходів компанії, а в роботі з податковими органами дозволяє показати як впливають податкові відрахування на доходи компанії[13].

У Великобританії в 1980 р. опублікований обліковий стандарт № 16 (Statement of Standard Accounting Practice 16 – SSAP 16). Цим документом передбачалося використовувати для підготовки бухгалтерської звітності та оцінки фінансових результатів методику ССА. Стандарт розповсюджувався на всі великі корпорації, націоналізовані та приватні компанії (близько 5-6 тис. фірм)[14].

---

[12] Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах:в 2-х частях: [учебное пособие] / Ф.Ф, Бутынец. – Житомир:ЧП Рута, 2005. – Ч.1. – 640 с. – С. 215.

[13] Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – К.: Знання, 2006. – 311 с. – С. 196.

[14] Мюллер Г. Учет: международная перспектива: [пер. с англ.] / Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. – [2-е изд., стереотип.]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с. – С. 66.

SSAP 16 також не користувався популярністю серед бухгалтерів Великобританії, і в 1984 р. виданий новий стандарт. Згідно із цим стандартом замість надання подвійної звітності пропонувалося перераховувати у поточні ціни лише обмежену кількість показників: вартість основних засобів, собівартість реалізованої продукції, нараховану амортизацію. Якщо прийняти до уваги, що стандарт розповсюджувався лише на великі фірми, його одразу ж визнали більш гнучким та зручним. Через деякий час доцільність таких розрахунків знову почала підпадати під сумнів, і в 1986 р. обов'язковість дотримання цього стандарту відмінена[15].

Блейк Дж. та Амат О. у своїй праці навели повний перелік еволюції нормативних документів щодо ведення бухгалтерського обліку в умовах інфляційної економіки у Великобританії навели у своїй праці[16]:

– проект надання інформації ED 8 1973 р.;

– стандарт SSAP 7 1974 р.;

– звіт 1975 р. комітету;

– пропозиція Комітету з бухгалтерських стандартів проекту надання інформації ED 18 1976 р. про повну систему бухгалтерського обліку на основі поточної вартості, покликаної замінити підхід на основі поточної купівельної спроможності;

– голосування в 1977 р. членами ІПБАіУ за відхилення проекту надання інформації ED 18;

– поява у 1978 р. звіту для внутрішнього користування, в якому рекомендувалося ввести додатковий звіт до вже наданих бухгалтерських звітних документів, в якому показувати поправки прибутку компанії із врахуванням поточної вартості;

– повторна пропозиція комітету з бухгалтерських стандартів проекту надання інформації ED 18 1979 р.;

– спільне видання в 1980 р. професійними бухгалтерськими організаціями, що входили до ККБС, стандарту SSAP 16, в основі якого проект надання інформації ED 24;

– проект надання інформації ED 35 1984 р., яким внесено незначні поправки до стандарту SSAP 16;

---

[15] Мюллер Г. Учет: международная перспектива: [пер. с англ.] / Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. – [2-е изд., стереотип.]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с. – С. 67.

[16] Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет: [справочник]: [перевод с англ.] / Дж. Блей, Амат О. – М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. – 400 с. – С. 333-334.

– припинення в 1985 р. обов'язковості стандарту SSAP 16;

– вилучення в 1986 р. Комітетом з бухгалтерських стандартів стандарту SSAP 16 і повідомляти керівництво про результати впливу інфляції на майновий стан і фінансові результати.

На даному етапі у Великобританії для проведення переоцінки не існує законодавчих норм, проте частіше за все використовують відновлювану вартість.

У міжнародній практиці існували й інші нормативні документи щодо регламентації методів ведення бухгалтерського обліку в інфляційному середовищі, які розроблялися в різні періоди для приведення даних бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринку. Але дані документи у свій час зазнали значної критики як з боку науковців, так і практиків, тому відмінені.

Континентальна облікова модель використовується переважно у країнах Європи, таких як Німеччина, Австрія, Франція, Швейцарія, Італія та ін. Ця модель характеризується жорстким законодавчим регулюванням обліку; тісними зв'язками підприємств з банками, які є основними постачальниками капіталу; орієнтацією обліку на державні потреби оподаткування й макроекономічного регулювання; консерватизмом облікової практики[17].

Порядок врахування в бухгалтерському обліку впливу інфляції на прикладі таких країн як Франція, Бельгія, Данія, Німеччина, Іспанія, Швеція наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3. Врахування впливу інфляції в країнах континентальної облікової моделі

Країни	*Переоцінка активів (або пасивів) на рівень інфляції*	*Коригування статей фінансової звітності на рівень інфляції*
Німеччина	+	–
Франція	+	–
Швейцарія	+	–
Італія	–	–
Швеція	+	+
Росія	+	–
Україна	+	–
Іспанія	+	–
Португалія	–	–
Данія	+	–

[17] Большой бухгалтерский словарь / Под. ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. – С. 226.

В *Іспанії* переоцінку основних засобів допускають тільки у випадках, що передбачені законом для цілей обліку та оподаткування.

Обліковий аспект переоцінки полягає у збільшенні вартості активів відповідно до лімітів, встановлених законодавством. Збільшення вартості списують за рахунок резерву по переоцінці, який не підлягає розподілу протягом 10 років, але може бути використаний для збільшення акціонерного капіталу через 3 роки. Активи на підприємстві оцінюються за первісною вартістю та відображаються за ціною придбання, витрат виробництва або ринкової вартості, залежно від того, яка з цих оцінок нижча. Якщо ринкова ціна нижча ціни придбання або витрат виробництва, то на підприємстві створюється резерв. Виробничі запаси оцінюють за методом середньозваженої собівартості, ФІФО, ЛІФО та ін. Суми в іноземній валюті, як правило, повинні бути переведені в національну валюту і включені в річну звітність за курсом на дату придбання та на дату включення їх у власний капітал або на дату укладення угоди[18].

У *Люксембурзі* всі статі звітності повинні бути виражені в номінальних грошових одиницях. Переоцінку майна в результаті інфляції можна здійснювати тільки за вказівкою уряду. Переоцінка в бік збільшення собівартості не допускається, проте коли ціна реалізації менше собівартості, то переоцінку потрібно здійснювати. Фінансова звітність підприємства повинна бути складена в тій валюті, в якій виражений акціонерний капітал. Це може бути будь-яка вільно конвертована валюта. Використання національної валюти не є обов'язковим. Активи оцінюються або за собівартістю, або за ринковою вартістю залежно від того, яка з них менша[19].

У *Швейцарії*, як і в інших країнах, деякі підприємства намагаються створювати приховані резерви, щоб зменшити податки, захиститися від конкуренції, запобігти завищеним вимогам щодо сплати дивідендів з боку персоналу компанії. Створювати такі резерви дозволено законом. У Кодексі зобов'язань відзначено, що їх можна утворювати для гарантії процвітання підприємства або більш рівномірного розподілу дивідендів, але про це фірма повинна сповіщати своїх аудиторів. Основні засоби оцінюються за первісною вартістю придбання або виробництва за вирахуванням амортизації без права поточної переоцінки.

[18] Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: в 2-х частях: [учебное пособие] / Ф.Ф, Бутынец. – Житомир: ЧП Рута, 2005. – Ч. 1. – 640 с. – С. 193.
[19] Там само, с. 193.

Консолідовану бухгалтерську звітність в Швейцарії можна складати за первісною або поточною вартістю. Підприємства можуть переоцінювати тільки реальне майно (землю та будівлі), всі матеріальні активи та матеріальні активи за вирахуванням майна. Методи переоцінки також досить різноманітні: індекси цін, ринкова вартість, або змішаний метод, що включає індекс цін та ринкову вартість. У Кодексі зобов'язань передбачено, що запаси потрібно оцінювати за найменшою з двох величин: первісною вартістю (витрати придбання або виробництва) або чистою вартістю реалізації. По запасам, як і по іншим активам можна створювати резерви. Для оцінки запасів використовуються такі методи, як: середньозваженої собівартості, ФІФО, ЛІФО та ін., проте на практиці найчастіше використовуються методи середньозваженої собівартості та ФІФО[20].

Португалія. У Португалії застосовується принцип первісної вартості, згідно з яким відображається за первісною вартістю придбання засобів, якщо тільки їх ринкова вартість не нижча від первісної. В окремих випадках може застосовуватися підхід за відновлюваною вартістю[21]. Основою оцінки основного капіталу є вартість придбання чи собівартість виробництва, до яких додаються витрати на транспортування, страхування, організацію робіт і митні збори.

Цікавою особливістю бухгалтерського обліку в Португалії потрібно визнати оцінку активів за їх собівартістю, вираженою в "номінальних" або "постійних" ескудо, яка дає можливість проводити періодичні переоцінки активів. При цьому податкове законодавство дозволяє робити це лише на підставі офіційних індексів споживчих цін при діючих обмеженнях на використання резервного фонду переоцінки, що публікуються Міністерством фінансів. Навіть за таких жорстких умов переоцінки лише 60 % додаткових амортизаційних відрахувань нараховуються за рахунок оподатковуваного прибутку. Для нарахування амортизації дозволяється тільки лінійний метод.

Російська Федерація. В бухгалтерському обліку вплив інфляції не усувається, за винятком (з деякою умовністю) проведення переоцінки основних засобів. Деякі елементи усунення впливу інфляції на фінансові результати застосовуються у податковому обліку (використання індексу дефлятора) для визначення оподатковуваного прибутку від продажу основних засобів та іншого майна. Елементи фінансової звітності не переоцінюються[22].

---

[20] Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: в 2-х частях: [учебное пособие] / Ф.Ф, Бутынец. – Житомир: ЧП Рута, 2005. – Ч. 1. – 640 с. – С. 225.

[21] Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – К.: Знання, 2006. – 311 с. – С. 230.

[22] Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: [учебное пособие] / А.А. Мазуренко; под. ред. заслу. деят. науки РФ, д-ра экон. наук, проф. Л.И. Ушвицкого. – М.: КНОРУС, 2005. – 240 с. – С. 191.

У Російській Федерації регулювання бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до Федерального Закону "Про бухгалтерський облік" від 21.11.1996 р. № 129 – ФЗ. Даний Закон встановлює єдині правові і методологічні основи організації та ведення бухгалтерського обліку в Російській Федерації, проте відсутній стандарт з регулювання впливу інфляції на фінансову звітність.

Нормативні документи, що регулюють організацію бухгалтерського обліку в Російській Федерації, передбачають необхідність співставлення даних бухгалтерського обліку, а також важливість аналізу динаміки її показників та відносних коефіцієнтів, пов'язаних з ними.

Зазначені вимоги узгоджуються з якісними характеристиками Міжнародних стандартів фінансової звітності: надійність і порівнянність даних. Надійність визначається, перш за все, в правдивому представленні інформації, що пов'язано з вибором та застосуванням методів вимірювання показників фінансової звітності.

Порівнянність даних необхідна для аналізу динаміки показників фінансової звітності, виявлення тенденцій при зміні фінансового стану компанії і результатів її господарської діяльності.

Актуальність виконання даних вимог зростає в умовах інфляційної економіки. Ігнорування впливу інфляційних процесів на оцінку активів та пасивів підприємства призводить до спотворення бухгалтерської звітності, неправомірних результатів та висновків аналізу динаміки її показників.

Інфляція в економіці Росії виникла ще в 50-х - початку 60-х років XX ст. і пов'язана з різким падінням ефективності суспільного виробництва. Однак вона мала прихований характер, проявлялася в товарному дефіциті та значному розриві в цінах: низьких на кінцеву продукцію і високих на всі види сировини. З 1960 по 1988 р. вартість рубля знижувалася і склала 40 коп. до рівня 1960 р.

Активно інфляція проявилася в січні 1992 р., коли відпущені всі ціни, крім цін на енергоресурси та продовольчі товари. З даного моменту інфляційний процес став невід'ємним у розвитку російської грошової системи. Як зазначає М.І. Кутер, у Росії в останні роки періодично проявляються ознаки гіперінфляції:

а) населення віддає перевагу зберігати свої кошти у вигляді цінностей, а не грошових коштів, або в іноземній, більш стабільній, валюті; національні грошові кошти без затримки інвестуються в придбання для підтримки купівельної спроможності;

б) населення віддає перевагу оцінці грошових вартостей не в національній, а в іноземній стабільній валюті;

в) ціна продажу та придбання в кредит враховує зниження купівельної спроможності грошових коштів, навіть якщо рівень інфляції період кредиту замалий;

г) рівень інфляції за три роки досягає або перевищує 100 %[23].

Вивчення законодавства Російської Федерації показало відсутність відповідного стандарту. У Російській Федерації з метою усунення негативних явищ невідповідності облікової вартості в обліку застосовується оцінка за відновлювальною вартістю (вартістю заміни), яка характеризується сумою поточних витрат на відновлення існуючих активів на даний час при необхідності їх заміни.

Республіка Білорусь. Регулювання бухгалтерського обліку в Республіці Білорусь здійснюється Законом "Про бухгалтерський облік та звітність". При цьому складання звітності за правилами міжнародних стандартів необхідно в тому випадку, коли іноземні суб'єкти господарювання розглядають або планують встановлення довгострокових торговельних відносин, а також при створенні спільних підприємств або участі в спільних проектах. Разом з тим, аналог МСФЗ 29 в Республіці Білорусь відсутній.

Бельгія. Бельгійські вчені внесли значний вклад у розвиток методики бухгалтерського обліку наслідків інфляції. Мак-Нейл[24] зазначає, що "цілком випадково бельгійці стали чимось на кшталт піонерів у ціновій сфері діяльності. Не пізніше 1936 року їх уряд зробив спроби дати податкові ослаблення від надходжень при продажу основних активів з врахуванням інфляційного зростання цін"[25].

У Бельгії дозволяється переоцінка з віднесенням збільшення вартості на кредитування фонду переоцінки за умови, що це виправдано прибутковістю компанії.

[23] Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с. – С. 158.
[24] McNeill J.H. Accounting for inflation abroad / J.H. McNeill // Journal of Accountancy. – 1961. – August.
[25] Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет: [справочник]: [перевод с англ.] / Дж. Блейк, О. Амат. – М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. – 400 с. – С. 169.

Данія. В Данії не існує стандартів, що регулюють інфляційні явища. Скапенс Р.В.[26] відмічає, що єдиною реакцією компаній є переоцінки основних засобів.

Франція. У Франції відсутні спеціальні нормативні положення, щодо інфляційних явищ. Проте Міністерство економіки і фінансів Франції у деяких випадках дозволяє компаніям проводити переоцінку їх активів відповідно до зафіксованих рівнів інфляції. В останнє така практика була дозволена для основного капіталу в 1978 р. Перед цим – у 1945 та 1959 рр. Коли в таких випадках застосовуються коефіцієнти переоцінки, в якості обмеження по максимальному значенню виступила ринкова вартість засобів, що переоцінюються[27].

Французьке законодавство дозволяє відображати в обліку переоцінку необоротних активів та інвестицій, однак визнання прибутку від збільшення вартості активу супроводжує оподаткування податком на прибуток від доходів, що виникають (крім випадків, коли переоцінка законодавчо передбачена та її результати не враховуються при оподаткуванні).

Німеччина. В Німеччині на початку 20-х років використовували відновлювану вартість для відображення вартості статей звітності. Додатково надавалися довідки, в яких суми зазначалися у золотих марках як постійної грошової одиниці.

У 1948 р. в Західній Німеччині введена нова грошова одиниця – німецька марка, відновлено звичайні умови грошового обігу. Вирішена бухгалтерська проблема, пов'язана з нагромадженням даних, що відносяться до первісної вартості активів, які вже не несли фактично ніякої корисної інформації, – дозволено провести їх переоцінку на основі відновлюваної вартості. Компанії отримали певну свободу дій при розрахунку нових вартостей активів. На практиці це призвело до того, що показники стали більш реальними, тому що податкова система мала помітний вплив на компанії, який виражався в тому, що нові оцінки повинні були стати базою для:

– дозволених податкових уцінок, при цьому заохочувалися високі значення вартостей;

[26] Scapens, R.W. (1973) The Treatment of Inflation in the Published Accounts of Companies in Overseas Countries, Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

[27] Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет: [справочник]: [перевод с англ.] / Дж. Блей, О. Амат. – М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. – 400 с. – С. 202.

– спеціального збору "на ліквідацію наслідків війни", який повинен стягуватися в розмірі 2 % від вартості протягом 25 років[28].

Податкові органи при цьому здійснювали контроль за достовірністю наданих показників переоцінки[29].

В 1975 р. "Institut der Wirtschaftsprufer" надав рекомендації про необхідність подання додаткового звіту, в якому б враховувався вплив інфляційних явищ. Рекомендації базувалися на використанні відновлюваної вартості, в основі передбачень лежали ідеї Шмідта. Передбачалося також коригування від впливу левериджу[30]. На практиці цим рекомендаціям слідувало зовсім небагато компаній, і вони не стали нормою. Як і в інших країнах, додавання відновної вартості до основних засобів і матеріально-технічних запасів вимагало загальної підтримки всіх зацікавлених сторін, а коригування левериджу суперечливим, при цьому перевага надавалася методу поточної купівельної спроможності[31].

Іспанія. В Іспанії відсутній досвід створення і розвитку методики бухгалтерського обліку в умовах інфляційних процесів. Проте час від часу, у відповідь на вплив інфляції, в країні дозволялося проводити так звану актуалізацію вартостей, що означає проведення їх переоцінки за допомогою встановлених урядом індексів. Податки від переоцінки не стягуються. Остання актуалізація в країні відбулася в 1983 р. В 1992 р. оголошено, що в Баскській провінції актуалізація буде проводитися щорічно, за спеціально розробленою схемою. Таким чином, в Іспанії в результаті тісної взаємодії бухгалтерських і податкових норм щонайменш один з регіонів країни буде мати регулярну систему переоцінки активів[32].

---

[28] Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет: [справочник]: [перевод с англ.]. / Дж. Блейк, , О. Амат. – М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. – 400 с. – С. 219.

[29] Holzer, H.P. and Schonfeld, H.M. (1965) "The German solution of the postwar price level problem", Accounting Rewiew, April. – C. 219.

[30] Coenenberg, A. and Macharzina, K. (1976) "Accounting for price changes: an analysis of current developments in Germany", Journal of Business Fenance and Accounting, Spring, pp. 53-68.

[31] Macharzina, K. R. (1979) ""The impact of inflation on German accounting: theoretical background and professional issues in Zimmerman, V.K. (ed.) The Impact of Inflation on Accounting: A global View, pp. 225-40, Centre for International Education and Research in Accounting, Illinois.

Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет: [справочник]: [перевод с англ.] / Дж. Блейк, О. Амат. – М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. – 400 с. – С. 220.

[32] Macharzina K.R. (1979) "The impact of inflation on German accounting: theoretical background and professional issues in Zimmerman, V.K. (ed.) The Impact of Inflation on Accounting: A global View". – pp. 225-40, Centre for International Education and Research in Accounting, Illinois.

Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет: [справочник]: [перевод с англ.] / Дж. Блейк., О. Амат. – М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. – 400 с. – С. 299.

До 1989 р. звичайною практикою для підприємств була переоцінка їх активів до первісної вартості. Такі регулярні надбавки потрібно було відображати в звіті про прибутки та збитки, що сприяло підвищенню податкових відрахувань. Така практика впливала на стан бухгалтерської справи в Іспанії[33].

Переоцінку основних засобів дозволяється проводити лише у випадках, передбачених законом для цілей обліку та оподаткування. Такого роду переоцінка практикувалася до 1983 р., потім була припинена та введена знову у 1996 р. Королівським наказом. Обліковий аспект переоцінки полягає у збільшенні вартості активів відповідно до лімітів, встановлених законом. Таке збільшення вартості списують за рахунок резерву по переоцінці, який не підлягає розподілу протягом 10 років, але може бути використаний для збільшення акціонерного капіталу по закінченні 3 років.

Швеція. В 1980 р. FAR (Професійна організація аудиторів) видано пропозиції про бухгалтерський облік інфляційних наслідків, що ґрунтувалися на вимірюванні негрошових активів за поточною вартістю у балансовому звіті з відповідними коригуваннями амортизаційних відрахувань і собівартості реалізації продукції при розрахунку поточного прибутку від основної діяльності. Реалізовані та нереалізовані прибутки й збитки потім повинні були додаватися до прибутку, розрахованого за поточною вартістю. Запропоновано декілька варіантів форм звіту про надходження, включаючи і звіт, що дозволяв його коригувати, щоб показати обсяг засобів, необхідний для зберігання акціонерного капіталу в перерахунку на його загальну купівельну спроможність. Таким чином, висунута концепція забезпечення можливості виміру "поточної вартості" у поєднанні з "реальними показниками" капіталу. Такий підхід помітно відрізнявся від загальних дискусій, які проводилися у світі про підходи до інфляційної бухгалтерії, учасники яких відстоювали один з протилежних підходів: бухгалтерський облік на основі поточної купівельної спроможності. Тому Туїді і Уітінгтон[34] вважають, що "Швеція могла б заявити про себе як про лідера у питаннях практики інфляційної бухгалтерії"[35].

Італія. В Італії переоцінка активів може проводитися тільки за рішенням законодавчих органів. Дві останні переоцінки проводилися в 1990 і

[33] Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет: [справочник]: [перевод с англ.] / Дж. Блейк., О. Амат. – М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. – 400 с. – С. 300.
[34] Tweedie D. and Whittington G. (1984) The Debate on Inflation Accounting, Cambridge University Press.
[35] Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет: [справочник]: [перевод с англ.] / Дж. Блейк., О. Амат. – М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. – 400 с. – С. 224.

1991 рр. Перша з них була для підприємств добровільною, оцінка проводилась за поточною вартістю. Остання ж, обов'язкова для всіх, мала складніший характер, оскільки використовувалися спеціальні індекси і коефіцієнти, що відповідали темпам інфляції, які мали місце в італійській економіці у 80-х рр. XX ст.

Польща. У Польщі основні засоби та величина зносу можуть підлягати переоцінці (в тому числі з метою запобігання інфляції). При цьому різниці, що виникають, списуються за рахунок резерву з переоцінки.

Південноамериканська облікова модель поширена у таких країнах, як Бразилія, Аргентина, Болівія та ін., де спостерігається високий рівень інфляції. Особливістю цієї моделі є орієнтація методики обліку на високий рівень інфляції та потреби державного регулювання. Облікова система в цих країнах, як правило, є простою через невеликий розмір підприємств і невисокий рівень освіти бухгалтерів[36].

Південноамериканські країни, економіка яких руйнується інфляцією протягом багатьох років, вже давно відмовилися від дотримання принципу первісної вартості. Компанії в цих країнах періодично змінюють оцінку своїх активів, використовуючи для перерахунку загальний індекс цін[37] (табл. 3.4).

Таблиця 3.4. Врахування впливу інфляції в країнах південно-американської облікової моделі

Країна	*Переоцінка активів (або пасивів) на рівень інфляції*	*Коригування статей фінансової звітності на рівень інфляції*
Бразилія	+	+
Аргентина	+	+
Болівія	+	+
Чилі	+	+
Мексика	+	+
Ізраїль	+	+

В Аргентині, Болівії, Бразилії та Чілі компанії зобов'язані надавати бухгалтерську звітність, перераховану за допомогою загального індексу цін. У ряді інших країн пропонується переоцінювати тільки основні засоби, причому у випадку, коли темп інфляції значний (задається інтервал коливання загального індексу цін). Таке вибіркове коригування пояснюється тим, що інфляція викривлює перш за все оцінку довгострокових активів. При цьому, амортизаційні відрахування проводяться виходячи з відкоригованої

[36] Большой бухгалтерський словар / Под. ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. – С. 226.

[37] Бухгалтерский учет в зарубежных странах: [учеб.] / [Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А.]; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 664 с. – С. 52.

вартості основних засобів. Цікаво відмітити, що в Болівії та Бразилії прибуток, який обкладається податком, також вираховується після проведення відповідних коригувань на темп інфляції – у більшості країн таке не допускається[38].

У 80-х роках Ізраїль зіштовхнувся з різким стрибком інфляції, тому також змушений був запровадити у практику обліку методику GPL. Проте стандартами не забороняється використовувати у річному звіті інформацію про собівартість – вона може приводитися в якості додаткових аналітичних даних. Однак, деякі компанії перевищують вимоги стандарту та виконують деталізований перерахунок статей звітності[39].

Спеціалісти з Південної Америки та Ізраїлю приймали активну участь у розробці МСФЗ(IAS) 29. Досвід їх роботи в гіперінфляційному середовищі показав високу ефективність методики GPL. Саме тому вона обрана в якості базової у цьому стандарті[40].

Одним з нових видів макромоделей бухгалтерського обліку є *ісламська модель*. Вона поширена в країнах, що входять до Міжнародної організації "Ісламська конференція", серед яких Королівство Саудівська Аравія, Об'єднані Арабські Емірати, Іран, Ірак, Ліван, Пакистан та ін.[41].

Бухгалтерський облік орієнтований на слідування ісламським релігійним принципам, фізичні та юридичні особи сплачують податок – "закят" на користь бідних, відсутня варіативність обліку, державне регулювання здійснюється відповідним законом та стандартами для банківських установ. Оцінка всіх активів підприємств в країнах поширення ісламу здійснюється за ринковою вартістю.

Підсумовуючи викладене, наведемо характеристику коригування облікових даних та показників фінансової звітності на рівень інфляції в кожній обліковій моделі (табл. 3.5).

Таблиця 3.5. Порівняльна характеристика коригування даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності на рівень інфляції

Порівняльна ознака	*Британо-американська облікова модель*	*Південно-американська облікова модель*	*Континентальна облікова модель*	*Ісламська облікова модель*

[38] Мюллер Г. Учет: международная перспектива: [пер. с англ.] / Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. – [2-е изд., стереотип.] – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с. – С. 65.
[39] Там само, с. 65.
[40] Там само, с. 65.
[41] Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: [монографія] / М.М. Шигун. – Житомир, 2009. – 632 с. – С. 103.

Метод коригування статей фінансової звітності	коригування статей фінансової звітності в якості додаткової інформації	застосування відновлювальної вартості	індексація відповідно до встановленого державою порядку	оцінка за ринковою вартістю
Спосіб коригування вартості активів і пасивів підприємства	за відповідного рівня інфляції	переоцінка необоротних активів на індекс загального рівня цін	компанії здійснюють переоцінку активів відповідно до рівня інфляції	–
Нормативні документи, що регламентують дане питання	положення стандартів та рекомендаційних листів	законодавчі документи держави	законодавчі документи держави	законодавчі документи держави
Чи враховуються здійснені коригування в податковому обліку?	не враховуються	враховуються	враховуються	враховуються

Україну серед усіх перерахованих вище облікових моделей можна віднести до континентальної моделі побудови національної системи бухгалтерського обліку. Тобто в нашій країні фінансування підприємств головним чином здійснюється за рахунок банківських установ. Регламентація бухгалтерського обліку відрізняється значним рівнем консервативності.

В Україні бухгалтерський облік та розрахунки для сплати податків розмежовані як в розрізі розрахунку прибутку до оподаткування, так і залежно від користувачів даної інформації. З одного боку, на користувачів з метою прийняття управлінських та інвестиційних рішень (інвесторів, кредиторів, менеджерів, управлінців тощо), з іншого – на державу як одного з найважливіших користувачів бухгалтерської інформації. В результаті чого виникає дилема: чи вести облік за ринковими цінами (можливість порівняння інформації в динаміці; надання актуальної інформації управлінському персоналу, зменшення прибутку до оподаткування), або ж за цінами фактичної вартості придбання (завищення бази оподаткування податком на прибуток, неможливість проведення правильного економічного аналізу підприємства тощо)? Основна проблема, з якою зіштовхуються майже всі країни, які входили до складу СРСР, – це минула спрямованість обліку на формальне задоволення потреб державних органів в економічній інформації. В умовах ринкової економіки бухгалтерський облік повинен забезпечити об'єктивною та достовірною інформацією з фінансової звітності підприємств всі групи користувачів: власників і працівників

підприємств, інвесторів і кредиторів, акціонерів, фондові біржі, податкові та інші державні органи, структури прогнозування розвитку економіки.

Таким чином, за постійної наявності інфляції показники бухгалтерського обліку втрачають свою точність і потребують коригування. Враховуючи діючу в України модель регулювання бухгалтерського обліку, найбільш доцільною є конвергенція різних практик світу й відображення впливу інфляції залежно від рівня її зростання. Залежно від інтенсивності та напряму зміни вартостей, можливим є:

1) розкриття відхилень балансової вартості від діючої на ринку окремим розділом Приміток до фінансової звітності (як правило, за незначного зростання цін на ринку);

2) перерахунок показників річної та проміжної звітності за галопуючої інфляції;

3) коригування оцінок активів і пасивів на постійній основі з відображенням відповідних змін в облікових регістрах на основі врахування досвіду країн Південної Америки.

3.2. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку впливу інфляції в Україні

Процедури облікового відображення впливу інфляції характеризуються складністю і поєднанням у даній процедурі показників економічного, юридичного характеру, з подальшим відображенням в облікових записах. При цьому основна складність порядку відображення в бухгалтерському обліку впливу інфляційних процесів полягає в тому, що систематизована узагальнена процедура розрахунку інфляційного впливу відсутня.

Механізм розрахунку величини змін різних об'єктів бухгалтерського обліку на вплив інфляції встановлюється нормами вказаних у табл. 3.6 законодавчих документів.

Серед сукупності законодавчих документів України нині існують інструктивні положення щодо врахування рівня інфляції у величині різних видів зобов'язань (з оплати праці, розрахунків з постачальниками), розрахунків з дебіторами, у вартості основних засобів та інших необоротних активів, оцінці запасів, складових капіталу. У більшості випадків, ці документи мають різну юридичну силу, прийняті різними органами влади та мають різне відношення до

бухгалтерського обліку. Як правило, затверджені порядки мають різне призначення у господарських відносинах: на виконання вимог функціонування товариств, у процесі зміни власників. Тобто різні методики коригування облікових даних у підсумку призводять до розрізненого вартісного представлення інформації про майно підприємства та джерела його формування. Єдиний документ з узагальненими та систематизованими умовами та порядком відображення впливу інфляції в даних бухгалтерського обліку нині відсутній. В обліковій літературі при згадці про інфляцію, як правило, наводяться витяги з Положення стандарту бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції". Його норми поширюються тільки на перерахунок показників фінансової звітності. Таким чином, необхідний аналіз змісту положень, пов'язаних з врахуванням наслідків інфляції у вартості об'єктів бухгалтерського обліку, та визначення можливих шляхів вирішення вказаного питання шляхом систематизації чинних положень та розробкою нових.

У зв'язку з регулюванням порядку здійснення господарських процесів, які формують вартість різних об'єктів бухгалтерського обліку різними органами влади, можна представити наступні рівні нормативного забезпечення процедур врахування впливу інфляції в бухгалтерському обліку в Україні (табл. 3.6).

Таблиця 3.6. Нормативні документи з відображення активів та зобов'язань підприємства в умовах інфляційних процесів

№ з/п	*Нормативний документ*
1	*2*
І-ий рівень – Конституція України, Кодекси та Закони України	
1	Цивільний кодекс України[42]
2	Господарський кодекс України[43]
3	Податковий кодекс України[44]
4	Закон України "Про індексацію грошових доходів населення"[45]

Продовження табл. 3.6

1	*2*
5	Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні"[46]
6	Закон України "Про оренду землі"[47]

[42] Цивільний кодекс України від 16.12.2004 р. № 435-IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=20&nreg=435-15.

[43] Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15.

[44] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=18&nreg=2755-17.

[45] Закон України "Про індексацію грошових доходів населення" від 06.02.2003 № 491-IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

7	Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств"[48] (*до 2011 р.*)
ІІ-ий рівень – Постанови Кабінету міністрів України	
9	Про затвердження Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати (Постанова КМУ № 159 від 21.02.2001 р.)[49]
10	Про затвердження Положення про порядок компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати[50]
11	Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення[51]
12	Методика оцінки вартості майна під час приватизації[52]
ІІІ-ий рівень –Нормативні документи міністерств і відомств	
13	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України (П(С)БО)
14	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. № 2[53]
15	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів[54]
16	Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей[55]
17	Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ (IAS/IFRS))
IV-ий рівень – Внутрішні розпорядчі документи підприємств і організацій	

Аналізуючи види та зміст наведених документів, серед них необхідно виділити дві групи:

– перша: ті, що безпосередньо пов'язані з коригуваннями на рівень інфляції (Закон України "Про індексацію грошових доходів населення", Постанови Кабінету Міністрів України, пов'язані з індексацією, П(С)БО щодо перерахунку). Законодавчі документи цієї групи містять інструкції з перерахунку показників з використанням індексів цін, що дозволяє отримати відомості з урахуванням динаміки цін на ринку;

---

[46] Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 № 2658-ІІІ зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[47] Закон України "Про оренду землі" від 06.10.98 р. № 161-XIV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14.

[48] Закон України "Про оприбуткування прибутку підприємств" від 01.07.2004 № 1957-IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[49] Постанова КМУ від 21.02.2001 р. № 159 "Про затвердження Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law2/main.cgi?nreg=159-2001-%EF&chk=4/UMfPEGznhlvYy.ZilBhlt WHdl9osFggkRbI1c.

[50] Постанова КМУ № 1427 від 20.12.1997 р. "Про затвердження Положення про порядок компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1427-97-%EF.

[51] Постанова КМУ № 1078 від 17.07.2003 р. "Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=1078-2003-%EF.

[52] Постанова КМУ № 961 від 15.08.1996 р. "Методика оцінки вартості майна під час приватизації" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[53] Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2 "Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0002201-07.

[54] Наказ Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. "Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів" [Електронний ресурс]. – Режим доступ: http://portal.rada.gov.ua.

[55] Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, затверджений Наказом Міністерства фінансів України та Міністерства економіки України № 37-20/248/07-104 від 31.05.1993 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93

– друга: ті, що містять лише окремі положення з перерахунку вартості активів і величини зобов'язань (Закони про оцінку, Методичні рекомендації з обліку окремих об'єктів бухгалтерського обліку та відповідні П(С)БО). У законних та підзаконних актах другої групи наводяться часткові норми щодо врахування впливу інфляції. Ці положення призначені врегулювати вартісні аспекти тих операцій, які регулюються відповідними законами.

Базовим документом в питаннях врахування і відображення інфляції слід вважати Закон України "Про індексацію грошових доходів населення" від 06.02.2003 № 491-IV зі змінами та доповненнями[56]. Безумовно, вказаним документом регулюється відображення інфляції лише одного з об'єктів бухгалтерського обліку – розрахунків з оплати праці. Це механізм, що має макроекономічне значення, і забезпечує підвищення грошових доходів населення для часткового або повного відшкодування підвищення цін на товари та послуги.

У даному Законі визначено підстави та основні умови проведення індексації (рис. 3.1).

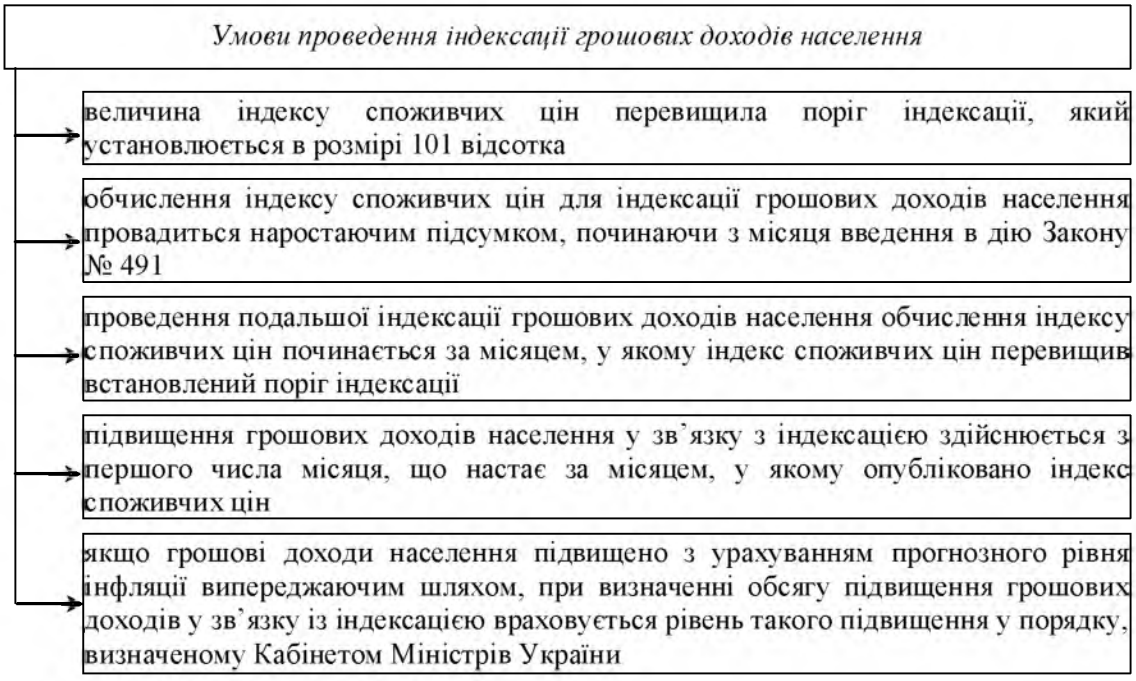


Рис. 3.1. Основні положення Закону України "Про індексацію грошових доходів населення"

Статтею 10 даного Закону передбачено здійснення підвищення виплат громадянам через суб'єктів господарювання у вигляді додаткового нарахування заробітної плати, тому відбувається зміна витрат підприємства.

[56] Закон України "Про індексацію грошових доходів населення" від 06.02.2003 № 491-IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

У цілому, Закон № 491 містить загальні положення здійснення компенсації у зв'язку з підвищенням цін. Детальний порядок перерахунку доходів відображений в порядках, затверджених Постановами КМУ № 1078 (в частині індексації заробітної плати та інших виплат), 159 (з 01.01.2000 р.), 1427 (до 01.01.2000 р.) – з питань нарахування компенсації в разі затримки виплати доходу, в яких наведено види доходів та умови коригування їх розміру на рівень інфляції, приклади перерахунку вартості.

Згідно ст. 2 Закону України "Про індексацію грошових доходів населення" від 03.07.91 р. № 1282-XII[57] та п. 11 Порядку проведення індексації грошових доходів населення, затвердженого постановою КМУ від 17.07.2003 р. № 1078[58] підвищення грошових доходів громадян у зв'язку з індексацією здійснюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому офіційно опубліковано індекс споживчих цін, якщо його величина перевищила поріг індексації (101 %).

Відповідно до п. 4 Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати, затвердженого постановою КМУ від 21.02.2001 р. № 159[59], компенсація громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати проводиться у разі затримки на один і більше календарних місяців виплати грошових доходів. Сума компенсації обчислюється як добуток нарахованого, але невиплаченого грошового доходу за відповідний місяць (після утримання податків і обов'язкових платежів) і приросту індексу споживчих цін (індексу інфляції) у відсотках для визначення суми компенсації, поділений на 100. Індекс споживчих цін для визначення суми компенсації обчислюється шляхом множення місячних індексів споживчих цін за період невиплати грошового доходу. При цьому індекс споживчих цін у місяці, за який виплачується дохід, до розрахунку не включається. Щомісячні індекси споживчих цін публікуються Держкомстатом.

---

[57] Закон України "Про індексацію грошових доходів населення" затверджений постановою КМУ від 17 липня 2003 р. N 1078 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/

[58] Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP031078.html

[59] Постанова КМУ № 159 від 21.02.2001 р. "Про затвердження Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням строків їх виплати" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law2/main.cgi?nreg=159-2001-%EF&chk=4/UMfPEGznhhvYy.ZilBhhtWHdl9osFggkRbI1c.

Інші наведені в переліку закони та підзаконні акти містять окремі норми з врахування інфляції при здійснення операцій, що регулюються вказаними документами (табл. 3.7).

Таблиця 3.7. Положення законодавчих документів з врахування інфляції

№ з/п	*Нормативний документ*	*Положення*
1	*2*	*3*
1	Цивільний кодекс України	Відповідно до ст. 625, боржник, який прострочив виконання грошового зобов'язання, на вимогу кредитора зобов'язаний сплатити суму боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час прострочення, а також три проценти річних від простроченої суми, якщо інший розмір процентів не встановлений договором або законом[60]
2	Господарський кодекс України	На відміну від Цивільного кодексу України, компенсацію втрат у зв'язку з інфляцією не передбачено. Однак, можливе відшкодування збитків у разі порушення грошових зобов'язань відповідно до ст. 229. Учасник господарських відносин у разі порушення ним грошового зобов'язання не звільняється від відповідальності через неможливість виконання і зобов'язаний відшкодувати збитки, завдані невиконанням зобов'язання, а також сплатити штрафні санкції відповідно до вимог, встановлених цим Кодексом та іншими законами
3	Закон України "Про оренду землі" від 06.10.1998 р. № 161-XIV	Згідно зі ст. 21 Закону індексація розміру орендної плати за землю здійснюється, якщо договором оренди не передбачено інше, при цьому у п. 10 Типового договору оренди землі передбачена обов'язковість обговорення цієї умови. Додатково це положення висвітлено у Листі ДПАУ від 21.04.2004 р. № 3047/6/11-1316
4	Закон України "Про оренду державного та комунального майна" від 10.04.1992 р. № 2269-XII	Відповідно до ст. 10 Закону та п. 12-13 Методики розрахунку і порядку використання плати за оренду державного майна, затверджених постановою КМУ від 04.10.95 р. № 786, індексація розміру орендної плати за державне майно Проведення індексації розміру орендної плати є істотною умовою договору оренди
5	Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 р. № 2658-III[61]	Встановлює порядок визначення справедливої вартості (один із методів приведення облікової вартості до тієї, що існує на ринку) з документальним оформленням даних процедур. У законі окреслено вимоги до осіб, які мають право здійснювати оціночну діяльність. У інших країнах справедливу вартість можна дізнатися на фондовому ринку

Продовження табл. 3.7

1	*2*	*3*
6	Порядок встановлення	Індексація нормативів збору за забруднення

[60] Цивільний Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[61] Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

	нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору, затверджений постановою КМУ від 01.03.1999 р. № 303[62]	навколишнього природного середовища здійснюється починаючи з 1 січня 2007 р. на індекс інфляції за попередній рік, якщо його значення перевищує 100 %
7	Постанова КМУ "Про порядок індексації вартості об'єктів житлового фонду" від 31.08.1996 р. № 1024[63]	Згідно з п. 2, індексація балансової вартості об'єктів житлового фонду проводиться до 15 лютого кожного року станом на 1 січня відповідно до офіційно затверджених індексів

Особливість вказаних положень полягає у тому, що відображення впливу інфляції в бухгалтерському обліку відбувається вже при розрахунку самого зобов'язання. Тобто в системі бухгалтерського обліку первісна оцінка дебіторської або кредиторської заборгованості містить суму індексації. Одночасно ці величини включаються до складу доходів або витрат за наявності належних документальних підстав.

Окремої уваги заслуговують положення ЦКУ в частині відшкодування інфляційних втрат. Даному питанню присвячено ряд робіт юридичного характеру, оскільки складові інфляційного відшкодування потребують уточнення за своєю сутністю. Відносно індексування на рівень інфляції, а також нарахування інфляційних на суму прострочених грошових зобов'язань порушується значна кількість судових справ, розгляд яких доходить до Верховного Суду України. Відповідно до Листа Верховного Суду України № 62-97р від 03.04.1997 р. "Рекомендації відносно порядку застосування індексів інфляції при розгляді судових справ"[64] величина коштів, які підлягають відшкодуванню, розраховується як сума заборгованості помножена на добуток місячних індексів інфляції за період прострочення.

При цьому необхідно дотримуватися певного порядку, який залежить від обставин справи в частині причин, строків виникнення зобов'язання. У табл. 3.8 наведено витяги з рішень за окремими справами зі специфічними обставинами.

[62] Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору від 01.03.1999 р. № 303 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.legal.com.ua/document/kodeks/0000303-99-CHCF.html.

[63] Постанова КМУ від 31.08.96 р. № 1024 "Про порядок індексації вартості об'єктів житлового фонду" зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/1024-96-п.

[64] Лист Верховного Суду України від 03.04.1997 р. № 62-97р "Рекомендації щодо порядку застосування у рішенні суперечок деяких норм чинного законодавства (за матеріалами справ, розглянутих Верховним Судом України)" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

Таблиця 3.8. Рішення та постанови вищих судів щодо стягнення інфляційних втрат

№ з/п	Нормативний документ	Положення
1	Постанова ВСУ від 21.10.2008 р. № 8/797/07	… не допускається нарахування індексу інфляції на суму боргу, на яку вже було нараховано індекс інфляції
2	Постанова ВСУ від 28.11.2006 р. № 9/262-06	… Враховуючи, що оплата здійснена відповідно 26.05.2005 р. та 24.06.2005 р., виходячи з Рекомендацій відносно порядку застосування індексів інфляції при розгляді судових справ, викладених у листі Верховного суду України від 03.04.1997 р. 362-97 р, правильним є нарахування інфляційних за травень та червень без урахування оплат, які здійснені у кінці зазначених місяців
3	Постанова ВСУ від 02.11.2006 р. № 20/112	Господарські суди попередніх інстанцій дійшли правильного висновку про необгрунтованість вимог позивача про стягнення інфляції, нарахованої протягом строку дій договору і пені, оскільки до 27.03.2003 р. у відповідача були відсутні зобов'язання з повернення внесків позивача у сумісну діяльність
4	Постанова ВСУ від 06.07.2006 р. № 2-14/6102-06	відповідно до листа Верховного суду України № 62-97 р від 03.04.1997 р. визначено, якщо сума боргу повинна бути сплачена в період с 1 по 15 число відповідного місяця, то вона індексується з рахунком цього місяця, а якщо сума боргу повинна бути сплачена з 16 по 31 число відповідного місяця, то вона індексується з наступного місяця
5	Постанова ВСУ від 04.07.2006 р. № 32/422	ч. 2 ст. 625 ЦК України, відповідно до якої боржник, який прострочив виконання грошового зобов'язання, на вимогу кредитора зобов'язаний сплатити суму боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час прострочення, а також три проценти річних від простроченої суми, якщо інший розмір процентів не встановлений договором або законом. Так, вищезгаданою правовою нормою не передбачено обмежень щодо нарахування інфляційних втрат
6	Постанова ВСУ від 11.09.2007 р. № 28/341-06	… Втрати внаслідок інфляційних процесів необхідно розцінювати як суму знецінення грошових коштів за прострочення грошового зобов'язання за певний період і вони є невід'ємною складовою суми основного боргу

У табл. 3.8 наведено лише окремі приклади з практики вирішення спорів, що передбачали стягнення інфляційних відсотків у випадку прострочення виконання грошових зобов'язань. Уточнення змісту договорів, за якими виникають відповідні зобов'язання, строків їх погашення, умов формування заборгованості визначає умови нарахування відшкодування за ст. 625 ЦКУ. Піднімаючи питання бухгалтерського обліку таких величин, потрібно

відзначити, що підготовка розрахунку відшкодування, безумовно, здійснюється фахівцями юридичного спрямування разом з представниками бухгалтерської служби. Однак, підставою для відображення доходів (у разі прострочення виконання покупцями або замовниками) чи витрат (при нарахуванні втрат у зв'язку з непогашенням боргів перед постачальниками) повинен стати належним чином оформлений первинний документ (питання вимог до оформлення і переліку реквізитів висвітлене в наступному параграфі даної роботи).

У 2011 році прийнято Податковий кодекс України[65]. До введення його в дію, порядок впливу інфляції на податкові розрахунки регулювався рядом законів. Серед них найбільший вплив на ведення бухгалтерського обліку здійснювали положення Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Так, відповідно до пп. 8.3.3 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР, передбачалося проведення індексації балансової вартості груп основних фондів та нематеріальних активів щорічно на коефіцієнт індексації, якщо його значення перевищує одиницю.

Згідно з п. 14.1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР та Порядку індексації валових доходів і витрат підприємств – виробників сільськогосподарської продукції, затверджений наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 15.07.1997 р. № 212, індексація валових доходів і витрат підприємств – виробників сільськогосподарської продукції здійснювалася, виходячи з офіційного індексу інфляції за період з місяця, що настає за місяцем понесення таких витрат (отримання доходів), до кінця звітного податкового року.

Особливості відображення впливу інфляції відповідно до Податкового кодексу України розглянуто в наступному розділі даної роботи.

В окрему групу нормативних документів з регулювання механізму врахування в бухгалтерському обліку впливу інфляції слід віднести норми, що встановлюють порядок зміни облікових оцінок внаслідок існування інфляції. Початковою вартістю майна та джерел його утворення є фактична собівартість, сформована відповідно до принципу історичної (фактичної) собівартості. Перегляд отриманих первісних оцінок визначено в ряді П(С)БО (табл. 3.9).

Таблиця 3.9. Нормативні документи з регулювання бухгалтерського обліку впливу інфляції

[65] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=18&nreg=2755-17

№ з/п	Назва документу	Пункт (параграф)
1	П(С)БО 7 "Основні засоби"[66]	п. 16-21
2	П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"[67]	п. 19-24
3	П(С)БО 9 "Запаси"[68]	п. 25
4	П(С)БО 22 "Вплив інфляції"[69]	
5	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 № 2[70]	п. 3-4
6	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30.09.2003 р.[71]	розділ 7
7	Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116	
8	МСФЗ (IAS) 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"[72]	
9	МСФЗ (IAS) 16 "Основні засоби"[73]	
10	МСФЗ (IAS) 38 "Нематеріальні активи"[74]	

П(С)БО та методичні рекомендації розкривають умови та порядок проведення переоцінки вартості об'єктів бухгалтерського обліку у зв'язку зі зміною умов господарювання. В частині уточнення вартості запасів дії суб'єктів господарювання є однозначними: запаси слід зазначати за меншою з вартостей: за обліковою чи вартістю продажу. Щодо основних засобів, то критерії і порядок переоцінки обираються з двох представлених у Методичних рекомендаціях та закріплюються в положенні про облікову політику. Хоча частіше підприємства роблять вибір на користь Податкового кодексу України або здійснюють перегляд облікових оцінок основних засобів, виходячи з необхідності виконання вимог ЦКУ або ГКУ.

Окремі положення наведених у табл. 3.9 документів потребують уточнення. Виникають питання, при якому значенні різниці між балансовою та справедливою вартістю слід переоцінювати той чи інший актив, рівень

[66] Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) / [Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, к.е.н., доц. О.П. Войналович, к.е.н., доц. С.Ф. Легенчук та ін.]. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.

[67] Там само.

[68] Там само.

[69] Там само.

[70] Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0002201-07.

[71] Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[72] Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[73] Применение МСФО: в 3 ч.: [пер. с англ.]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – Ч. 1. – 1124 с. – С. 923

[74] Там само, с. 839.

відхилення вартості якого є суттєвим, і на що впливає ця суттєвість; також не вказано, з якою метою проводиться переоцінка, – чи з метою збереження майна підприємства, або ж для надання користувачам облікової інформації достовірної, а точніше актуальної інформації. Крім того, в рекомендаціях не зазначається термін щодо проведення коригувань балансової вартості необоротних активів, але явище інфляції характеризується нерівномірними темпами зростання, тому зазначати у нормативних документах таку інформацію є недоцільним, більш точно було б зазначити межу (відсоток інфляції) для коригування балансової вартості активів, узгодивши це положення з нормами Податкового кодексу України.

Відповідно до п. 2 Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116, індексація розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей здійснюється на загальний індекс інфляції, який розраховується на основі щомісячних індексів інфляції, що затверджуються Держкомстатом. При коригуванні оцінки об'єктів бухгалтерського обліку на індекс інфляції нарахування здійснюються на суму, яка не містить попередньо здійснених інфляційних нарахувань.

У цілому, в питаннях індексації об'єктів бухгалтерського обліку, необхідно узгодити порядок щодо вибору індексу інфляції. Як вказувалося у попередніх розділах, середня величина, що розраховується для обчислення індексу за цілим рядом матеріальних цінностей, об'єктивно не відображає змін у їх вартості. Ця частина потребує вибору єдиної позиції з урахуванням макроекономічних процесів. Проблемою також залишається освіченість представників бухгалтерських служб, які недостатньо орієнтуються у положеннях нормативних документів, що регламентують коригування вартості активів, а також зобов'язань на рівень інфляції в країні.

В Україні, для регулювання впливу інфляції на фінансову звітність, застосовується П(С)БО 22 "Вплив інфляції", який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2002 року № 147.

П(С)БО 22 застосовується для коригування показників фінансової звітності, яка повинна оприлюднюватися. Такою фінансовою звітністю відповідно до ст.14. Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", визнано річну фінансову звітність, склад якої наведено у

ст.11 цього Закону. П(С)БО 22 застосовується з лютого 2003 року після складання річної фінансової звітності[75].

П(С)БО 22 формувався на основі положень МСФЗ (IAS) 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції". Даний стандарт став результатом розвитку підходів врахування впливу інфляції на дані бухгалтерського обліку та показники звітності. Проблема достовірності відображення оцінки показників бухгалтерської звітності за кордоном в умовах інфляції віднайшла своє відображення в декількох МСФЗ.

У 1977 р. прийнято МСФЗ (IAS) 6 "Відображення в обліку зміни цін". МСФЗ (IAS) "Облік наслідків зміни цін" з'явився як відповідь на інфляцію, пов'язану з енергетичною кризою сімдесятих років. Положення МСФЗ (IAS) 6 розширені та уточнені в МСФЗ (IAS) 15 "Інформація, що відображає вплив зміни цін" (з 01.01.1983 р.). У 1994 році МСБО 15 змінено, у липні 2001 р. внесено зміни. Проте за рішенням РМСБО цей стандарт вилучений і не застосовується з 01.01.2005 р. Офіційною причиною вилучення даного стандарту є відсутність міжнародної домовленості щодо розкриття інформації, що відображає вплив зміни цін[76]. Водночас текст даного стандарту, на сьогоднішній день, є певним узагальненням міжнародного досвіду коригування показників фінансової звітності, в якому висвітлено взаємозв'язок ключових підходів до оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та методів врахування зміни цін[77].

Основною вимогою вказаного стандарту стало висвітлення таких даних[78]:

– суми коригування або скоригованої величини основних засобів;

– величини коригування або скоригованої величини собівартості реалізованих запасів;

– коригування стосовно монетарних статей, якщо такі коригування вплинули на визначення прибутку, згідно з прийнятим на підприємстві методом;

– загального результату всіх вищенаведених та інших можливих коригувань, які відображають вплив цінових змін відповідно до затвердженого на підприємстві методу обліку.

[75] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції" затверджено наказом Міністерства фінансів України № 147 від 28.02.2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/.

[76] Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004: [пер. з англ.] / За ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – Ч. 1. – 1304 с. – С. 938.

[77] Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. – С. 145.

[78] Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: [пер. з англ.] / За ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.

У МСФЗ (IAS) 15 розкриваються два підходи щодо визначення доходу. Відповідно до першого підходу, дохід визнається після збереження загальної купівельної спроможності акціонерного капіталу компанії. Згідно з другим підходом, дохід визначається після збереження виробничої потужності компанії, і може включати або не включати коригування на зміну загального рівня цін. Отже, перший базується на загальній купівельній спроможності, а другий – на поточній вартості.

Підхід на основі загальної купівельної спроможності передбачає перерахунок усіх або деяких статей звітності відповідно до зміни загального рівня цін за допомогою відповідного індексу. При цьому базова оцінка об'єктів бухгалтерського обліку – історична собівартість – залишається незмінною. Застосування поточної собівартості передбачає використання поточної вартості як базової оцінки статей звітності. Поточна вартість раніше введених активів визначається як вартість їх відновлення (більша з двох – чистої вартості реалізації або теперішньої вартості)[79].

Методи обліку інфляції зазначені в МСФЗ (IAS) 15 та базуються на наступних моделях обліку:

– в постійних цінах, що передбачає оцінку об'єктів бухгалтерського обліку в грошових одиницях однакової купівельної спроможності;

– в поточних цінах, що передбачає переоцінку об'єктів бухгалтерського обліку в поточну вартість;

– комбінація перших двох моделей.

У моделі обліку за постійними цінами при перерахунку фінансової звітності з урахуванням зміни купівельної здатності застосовується загальний індекс цін. При цьому не враховується динаміка цін за окремими складовими активів і пасивів[80]. При використанні даного методу немонетарні статі балансу коригуються на індекс інфляції. При коригуванні показників бухгалтерської звітності потрібно визначати дати визнання майна та зобов'язань та періоди виникнення витрат.

Відповідно до методу поточних цін коригуванню підлягають статті активів і пасивів. Скоригована на рівень інфляції величина немонетарних активів дорівнює прибутку підприємства від збільшення вартості активів.

[79] Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. – С. 145.

[80] Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 90.

Відмінності між монетарними активами та монетарними пасивами (кредиторська заборгованість підприємства) є так званою чистою грошовою позицією, величина якої позитивна при підвищенні монетарних активів над монетарними пасивами та негативна в протилежній ситуації.

В інфляційній економіці підприємству вигідно, щоб його чиста грошова позиція була негативна, так як його грошові зобов'язання у валюті перевищували по величині грошової активи. Саме дане перевищення складає базу розрахунку величини інфляційного прибутку підприємства.

Також потрібно зазначити, що перерахований бухгалтерський баланс відповідно до моделі поточних цін хоча і відображає зміни вартості немонетарних статей активів та пасивів, проте не дає оцінки їх реальної ринкової вартості на конкретний період часу.

Після вилучення МСФЗ (IAS) 15 питання переоцінки регулюються відповідними стандартами – МСФЗ (IAS) 16 "Основні засоби", 38 "Нематеріальні активи", 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" (табл. 3.10).

Таблиця 3.10. Положення міжнародних стандартів фінансової звітності щодо врахування впливу інфляції

№ з/п	*МСФЗ (IAS)*	*Зміст положень*
1	*2*	*3*
1	МСФЗ (IAS) 16 "Основні засоби"	Даний стандарт передбачає порядок проведення переоцінки. Також зазначається, що переоцінку слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на дату балансу[81]. Проте підприємства самі вирішують, коли їм необхідно проводити переоцінку об'єктів основних засобів, обираючи при цьому одну з двох моделей оцінки: собівартості або переоцінки (в її основі – визначення справедливої вартості). Справедливу вартість об'єктів визначають за допомогою експертної оцінки. Зазначено положення про частоту проведення переоцінок об'єктів

Продовження табл. 3.10

1	*2*	*3*
		основних засобів: "Частота переоцінок залежить від змін справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних змін справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Хоча можливе виділення

[81] Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерського учета: [учебник]: [пер. с англ] / М.Р. Мэтьюс , М.Х.Б. Перера; под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – С.510.

		об'єктів з переоцінкою один раз у три або п'ять років"[82]
2	МСФЗ (IAS) 38 "Нематеріальні активи"	Облікова вартість нематеріальних активів також визначається відповідно до моделей: собівартості або переоцінки. Для переоцінки згідно з цим Стандартом справедливу вартість слід визначати посиланням на активний ринок. Переоцінювати слід періодично, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, яка була б визначена при використанні справедливої вартості на дату балансу[83]. У МСБО 38 "Нематеріальні активи" щодо даної проблеми зазначається наступне: "Періодичність переоцінки залежить від змінності справедливої вартості нематеріальних переоцінюваних активів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, потрібна подальша переоцінка. Справедлива вартість деяких нематеріальних активів може зазнавати суттєвих змін, що спричиняє потребу щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для нематеріальних активів із несуттєвими змінами справедливої вартості"[84]

Інші міжнародні стандарти містять окремі положення щодо коригування вартості об'єктів відповідно до ринкового рівня: МСФЗ (IAS) 2 "Запаси", МСФЗ (IAS) 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи". В даному випадку використовується або справедлива вартість або ж механізми дисконтування. Варіанти представлені різні, вибір здійснюється конкретним підприємством, виходячи з особливостей його діяльності та економічної ситуації в країні.

Найбільш поширеним залишається перерахунок звітних показників. МСФЗ (IAS) 29[85] став результатом тривалих суперечок, спроб і помилок в спробах забезпечити актуальність і корисність даних бухгалтерського обліку при існуванні інфляції. Питання необхідності обліку інфляції не раз розглядалося при її появі в різних країнах. Як вже згадувалося, найгостріше воно стало в 70-80-х рр. XX ст., коли економічний розвиток США і низки європейських країн супроводжувався високим рівнем інфляції. Вчені й практики у сфері бухгалтерського обліку пропонували свої варіанти ведення обліку в умовах частої зміни цін і вартості, різні методики перерахунку показників фінансової звітності. Проте технічні складнощі здійснення вказаних операцій за часів невисокого рівня комп'ютеризації облікових робіт, а також висока суб'єктивність обраних оцінок зумовили те, що практично всі розробки піддавалися жорсткій критиці представників бізнесу.

[82] Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004: [пер. з англ.] / За ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – Ч. 1. – 1304 с. – С. 955.
[83] Там само, с. 625.
[84] Там само, с. 492.
[85] Применение МСФО: в 3 ч.: [пер. с англ.]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – Ч. I. – 1124 с. – С. 805-816.

У результаті перерахунок вже складеної фінансової звітності став компромісом, прийнятим представниками держави, бізнесу, науки.

МСФЗ (IAS) 29 "Фінансова звітність в гіперінфляційній економіці" містить перелік умов коректування звітності в умовах інфляції[86]. Основна передумова МСФЗ (IAS) 29 полягає в тому, що "відображення в звітності результатів діяльності і фінансового стану в національній валюті без перерахунку не має сенсу"[87].

Оскільки МСФЗ (IAS) 29 стало основою П(С)БО 22, порівняльний аналіз їх положень наведено в табл. 3.11 з метою оцінки повноти й чіткості положень, які регулюють ці процеси в нашій країні.

Таблиця 3.11. Порівняння положень з коригування фінансової звітності національного та міжнародного стандартів бухгалтерського обліку

Показники і методика коригування звітності	*ПСБО 22*	*МСФЗ 29*
1	*2*	*3*
Умови застосування стандарту	Показники річної фінансової звітності підприємства за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків. Фактичні індекси інфляції визначаються та оприлюднюються центральним органом виконавчої влади у галузі статистики – Держкомстатом	Стандарт слід застосовувати до фінансової звітності країн з гіперінфляцією, умови якої окреслені кількісними (інфляція за три роки наближується до 100 %) і якісними характеристиками
Можливість застосування поточних вартостей	Не передбачено	Підприємства, які складають фінансову звітність на основі історичної вартості, ведуть такий облік, не зважаючи на зміни в загальному рівні цін або підвищення цін на конкретні визнані активи або зобов'язання

Продовження табл. 3.11

1	*2*	*3*
Перерахунок залишків	Вартісна оцінка активів за попередній рік визнається балансовою вартістю відповідних активів, власного капіталу і зобов'язань звітного року, якщо значення кумулятивного приросту	Порівняльні показники за попередній звітний період, незалежно від використовуваного підходу, перераховуються з використанням загального

[86] МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2007/8: В 2 ч.: [пер. с англ.] – [4-е изд.] – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. І. – 1014 с. – С. 57-60.

[87] Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009.: [переклад з англ.] / за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – Том 2. – 1648 с. – С. 810.

	інфляції не вище 90 %	цінового індексу
Коригування показників балансу	Приділена увага активам по їх групах (монетарним і немонетарним) із загальними трактуваннями відносно порядку перерахунку, що належить до цих груп статей	Розкритий порядок перерахунку статей балансу по видах облікової вартості і групах, деталізовано окремі положення. Приведений в стандарті порядок може бути використаний як інструкція
Коригування показників звіту про фінансові результати	Визначений коефіцієнт коригування елементів звіту про фінансові результати з розкриттям його розрахунку. Відстежені порядок зміни собівартості реалізованої продукції і доходів, чистого прибутку, а також податкових різниць. Згідно з цим стандартом необхідно, щоб всі статті у звіті про прибутки та збитки були виражені в одиниці виміру, яка діє на дату балансу. Тому всі суми необхідно перерахувати з використанням загального індексу цін, починаючи з дат, коли статті доходів або витрат первісно відображені у фінансових звітах	Приведена процедура перерахунку звіту з прив'язкою до скоригованого балансу (у частині монетарних і немонетарних позицій) і його віддзеркалення в статтях звіту. Порядок коригування податкових різниць передбачений окремо
Коригування показників звіту про фінансові результати за поточною собівартістю	Усі показники звіту про фінансові результати (крім собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів) коригуються із застосуванням коефіцієнта коригування, що визначається як відношення індексу інфляції на дату балансу та індексу інфляції на дату визнання доходів і витрат, включених до відповідних статей	До перерахування звіт про прибутки та збитки, складений за поточною собівартістю, як правило, охоплює витрати, які є поточними на час, коли відбулися операції або події, що лежать в їх основі. Собівартість реалізованої продукції та амортизація відображаються за поточною собівартістю на час використання; витрати на реалізацію та інші витрати відображаються у їх грошових сумах, коли вони здійснюються. Таким чином, усі суми необхідно перерахувати в тій одиниці вимірювання, яка діє на дату балансу із застосуванням загального індексу цін

Продовження табл. 3.11

1	*2*	*3*
Коригування показників звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал	Вказаний порядок отримання показників аналітичних фінансових звітів, що ґрунтується на використанні скоригованих показників балансу і звіту про фінансові результати	Даний стандарт вимагає, щоб усі статті звіту про рух грошових коштів були виражені в одиницях вимірювання, що діють на кінець звітного періоду
Коригування	Показники, що відображають рух	Стандарт вимагає, щоб усі

показників звіту про рух грошових коштів за поточною собівартістю	грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності, коригуються з використанням індексу інфляції на дату кожної операції, пов'язаної з рухом таких грошових коштів	статті звіту про рух грошових коштів були виражені в одиниці виміру, яка діє на дату балансу
Консолідація скоригованих фінансових звітів	Розкритий порядок узгодження показників материнської і дочірньої компанії для їх коригування на рівень інфляції. Для включення до консолідованої фінансової звітності материнського підприємства, показники фінансової звітності дочірнього підприємства коригуються із застосуванням індексу інфляції цієї країни. Якщо консолідується фінансова звітність, що складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої фінансової звітності коригуються наступним чином: монетарні статті не перераховуються; немонетарні статті, відображені за справедливою вартістю, визначеною не на дату балансу, коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки	Детально визначені процедури приведення у відповідність показників звітів дочірньої і материнської компанії, а також здійснення їх перерахунку. Фінансові звіти дочірнього підприємства, які складаються у валюті країни з гіперінфляційною економікою, слід перераховувати із застосуванням загального індексу цін країни. У валюті, в якій воно складає звіти, до включення в консолідовані фінансові звіти, які складає материнське підприємство. Якщо таке дочірнє підприємство є зарубіжним, то його перераховані фінансові звіти переводяться за курсом закриття
Фінансова звітність, складена на основі методу обліку за поточною вартістю	–	Статті, що обліковуються за поточною вартістю, не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиницях вимірювання, що діють на кінець звітного періоду
Розкриття інформації	У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про: а) факти коригування фінансової звітності; б) суми коригування амортизації; в) розрахунок коригування собівартості реалізованої продукції; г) індекс інфляції на дату балансу і зміни індексу інфляції впродовж поточного і попереднього звітних періодів	Розкриттю підлягає наступна інформація: а) факт коригування фінансової звітності; b) підхід до складання фінансової звітності – на основі історичної вартості або на основі методу обліку за відновною вартістю; c) найменування і рівень цінового індексу на кінець звітного періоду, а також зміну індексу в поточному і попередньому звітних періодах

Виходячи з табл. 3.11, між положення П(С)БО 22 і МСФЗ 29 існують значні відмінності. Найістотнішою є повніша деталізація в МСФЗ дій з перерахунку показників звітності. Розглянемо їх з метою ідентифікації норм, недостатньо розкритих в українських нормативних документах.

П(С)БО 22 використовується для коригування показників річної фінансової звітності тільки суб'єктами підприємницької діяльності, які

зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність. Такими суб'єктами є: акціонерні товариства, підприємства – емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії[88].

Основна концепція П(С)БО 22 полягає в тому, щоб навести всі показники фінансової звітності в зіставному грошовому вимірнику на дату коригування, тобто всі активи, зобов'язання та власний капітал коригуються з врахуванням зміни купівельної спроможності гривні з дати їх визнання до дати коригування шляхом застосування коефіцієнта коригування. Для різних видів операцій, активів, зобов'язань та власного капіталу застосовуються неоднакові методики коригування (Додаток Н).

Відповідно до вимог МСФЗ (IAS) 29, "балансові показники, ще не виражені в одиницях вимірювання, які діють на звітну дату", мають бути перераховані в одиниці вимірювання, що діють на звітну дату, з використанням загального індексу цін.

Дія МСФЗ (IAS) 29 розповсюджується на всі підприємства, функціональна валюта яких є валютою країни з гіперінфляційною економікою, оскільки "грошові кошти втрачають купівельну спроможність з такою швидкістю, що порівняння сум, пов'язаних з господарськими операціями і іншими подіями різних періодів, якщо навіть в межах одного і того ж звітного періоду, вводить в оману". Стандарт застосовується як до індивідуальної фінансової звітності, так і до консолідованої фінансової звітності. Фінансову звітність підприємств, чия функціональна валюта є валютою країни з гіперінфляційною економікою, спочатку слід перерахувати за МСФЗ (IAS) 29, а потім, якщо материнська компанія має іншу валюту, виразити в такій іншій валюті відповідно МСФЗ (IAS) 21 перед включенням її до консолідованої фінансової звітності материнської компанії[89].

В МСБО 29 зазначається, що в умовах інфляції фінансові звіти мають зміст тільки тоді, коли вони виражені в одиницях виміру, які відповідають періоду надання балансового звіту. Кінцеві суми у балансовому звіті не завжди виражені в одиницях виміру, які відповідають часу складання звіту, та уточнюються шляхом введення загального індексу цін[90].

---

[88] Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009.: [переклад з англ.] / За ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – Том. 2. – 1648 с. – С. 810.

[89] Там само.

[90] Донцова Л.В. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности / Л.В. Донцова., Н.А. Никифорова. – [4-е изд., перераб. и доп.] – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 304 с. – С. 31.

Отже, П(С)БО 22 та МСБО 29 не встановлюють абсолютного рівня, на якому виникає інфляція. П(С)БО 22 передбачає застосування ПСБО лише при умові, якщо кумулятивний приріст за останні три роки становитиме 90 і більше відсотків. А МСБО 29 передбачає ознаки економічного середовища, при яких виникає гіперінфляція. Показником гіперінфляції є характеристики економічного середовища в країні, які включають наступні положення (але не обмежуються ними):

– основна маса населення віддає перевагу збереженню своїх цінностей у формі немонетарних активів або у відносно стабільній іноземній валюті. Суми, утримувані в національній валюті, негайно інвестуються для збереження купівельної спроможності;

– продаж та придбання в кредит здійснюється за цінами, які компенсують очікувану втрату купівельної спроможності протягом строку кредиту, навіть якщо цей строк є коротким;

– відсоткові ставки, заробітна плата та ціни індексуються з огляду на індекс цін;

– кумулятивний темп інфляції за трирічний період наближається до 100% або перевищує цей рівень[91].

Такі умови в українському стандарті – П(С)БО 22 "Вплив інфляції" – не передбачені.

Підприємства самі вирішують чи застосовувати їм дані стандарти.

Стандарт застосовується як до індивідуальної фінансової звітності, так і до консолідованої фінансової звітності. Фінансову звітність підприємств, чия функціональна валюта є валютою країни з гіперінфляційною економікою, спочатку слід перерахувати за МСФЗ (IAS) 29, а потім, якщо материнська компанія має іншу валюту, виразити в такій іншій валюті відповідно МСФЗ (IAS) 21 перед включенням її до консолідованої фінансової звітності материнської компанії.

У більшості країн основні фінансові звіти складаються на основі історичної собівартості без урахування змін загального рівня цін або зростання конкретних цін на утримувані суб'єктом господарювання активи (крім тих випадків, коли основні засоби та інвестиції можна переоцінити). Проте деякі суб'єкти господарювання подають основні фінансові звіти, що

[91] Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004: [пер. з англ.]. / За ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – Ч. 1. – 1304 с. – С. 560.

засновуються на поточній собівартості, яка відображає вплив змін конкретних цін на утримувані активи.

МСБО 29 рекомендує показники балансу, звіту про фінансові результати та звіту про рух грошових коштів, які не виражені в одиниці вимірювання, що діє на дату звітності, перераховувати із застосуванням загального індексу цін[92].

Перерахунку підлягає балансова вартість активів і зобов'язань. При цьому перш за все необхідно виокремити монетарні та немонетарні статті. Такий поділ є важливим тому, що монетарні статті вже виражені в тій одиниці вимірювання, що діє на дату звітності, і не підлягають перерахуванню[93].

До грошових показників (monetary items) належать грошові кошти, а також активи та зобов'язання, які визначають фіксоване в будь-якій валюті надходження (вибуття) грошових коштів в майбутньому і не мають товарного еквіваленту. Інші показники належать до негрошових. Прикладами грошових активів, які відрізняються від грошових коштів, є векселя та депозити, дебіторська заборгованість. Серед грошових зобов'язань – заборгованість перед постачальниками за кредитами та боргами, за податками та ін. Грошові показники не потребують інфляційних коригувань, оскільки в них вже врахована купівельна спроможність грошей на дату складання звітності[94].

Немонетарні статті, облік яких ведеться за чистою поточною вартістю, переносяться за сумами, що діють на дату звітності, без перерахування. Усі інші немонетарні активи і зобов'язання перераховуються[95].

Більшість немонетарних статей відображається в обліку та звітності за історичною собівартістю, зменшеною на суму амортизації. Отже, вони виражені в оцінці на дату їх придбання або створення, тобто за історичною вартістю. Перерахування собівартості кожної статті здійснюється за допомогою застосування змін загального індексу цін до історичної собівартості та накопиченої амортизації, починаючи з дати придбання або створення активів до дати звітності. Для врахування реальної ринкової оцінки активів МСБО 29 рекомендує застосовувати правило найменшої оцінки (lower of cost market), відповідно до якого немонетарні статті балансу

---

[92] Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. – С. 147.

[93] Там само, с. 147.

[94] Новикова М.В. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции / М.В. Новикова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 6. – С. 54-61. – С. 55.

[95] Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.В. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. – С. 147.

оцінюються і відображаються в обліку за найменшою вартістю – чистою вартістю реалізації або скорегованою в результаті переоцінки вартістю[96].

Відповідно до МСБО 29 немонетарні статі балансу оцінюються та відображаються в балансі за найменшою із вартостей: ринковою вартістю реалізації або скоригованою собівартістю. Ринкова вартість реалізації розраховується як різниця між можливими значеннями продажної ціни та витратами щодо реалізації в звичайних умовах продажу.

Модель обліку в поточних цінах є більш точною, оскільки передбачає перерахунок показників бухгалтерської звітності виходячи із продажних цін та формування поточних оцінок показників за перерахованими вартостями активів і пасивів підприємства з урахуванням їх реальної ринкової вартості на даний момент часу. Статті балансу коригуються на індекс цін. Даний метод застосовується, коли вартісна оцінка активів та пасивів змінюється не однаково.

У комбінованій моделі коригування показників балансу при перерахунку величини власного капіталу застосовується загальний індекс цін, при перерахунку вартості немонетарних активів – індивідуальні індекси цін.

Аналіз положень МСФЗ 29 дозволив визначити напрями удосконалення П(С)БО 22 для уточнення організаційно-методичних положень перерахунку даних бухгалтерського обліку на вплив інфляції.

Відповідно до П(С)БО 22 показники звітності коригуються на індекс інфляції (при коригуванні даних Балансу), та на коефіцієнт інфляції (при коригуванні даних Звіту про фінансові результати), у МСФЗ зазначається, що дані коригуються на індекс інфляції та індекс цін. Також згідно з П(С)БО слід відображати суму коригувань амортизації основних засобів та розрахунок коригування показників фінансової звітності в умовах собівартості реалізованої продукції, що не вимагають МСФЗ.

Перш за все, в МСФЗ чітко визначені *умови проведення перерахунку* фінансової звітності. Коли функціональна валюта підприємства стає гіперінфляційною, йому слід застосовувати МСФЗ (IAS) 29. Стандарт вимагає, щоб фінансова звітність і будь-яка інформація, яка належить до раніших періодів, "була виражена в одиницях вимірювання, які діють на звітну дату". Проте стандарт прямо не встановлює:

[96] Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.В. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. – С. 148.

а) чи слід проводити перерахунок на повній ретроспективній основі, тобто чи слід перераховувати статті з дати їх придбання або останньої переоцінки;

б) чи слід здійснювати перерахунок на перспективній основі з моменту, коли економіка стає гіперінфляційною[97].

IFRIC (Інтерпретації, підготовлені комітетом з інтерпретації МСФЗ) 7 "Застосування методу перерахунку відповідно до МСФЗ (IAS) 29 "Фінансова звітність в гіперінфляційній економіці" усунули невизначеність щодо того, чи потрібно здійснювати перерахунок балансового звіту на початок періоду. IFRIC 7 вимагає здійснювати перерахунок на ретроспективній основі. У перший рік виявлення гіперінфляції положення МСФЗ (IAS) 29 слід застосовувати так, ніби економіка завжди була гіперінфляційною. Балансовий звіт на початок самого раннього з періодів, представлених у фінансовій звітності, має бути перерахований таким чином:

– немонетарні статті, які враховуються за первісною вартістю, мають бути перераховані для відображення впливу інфляції з дати придбання активів або виникнення зобов'язань;

– немонетарні статті, які враховуються за вартістю, на поточну дату, що відрізняються від дат придбання і виникнення, мають бути перераховані для відображення впливу інфляції з дат визначення такої балансової вартості.

Інтерпретація IFRIC 7 обов'язкова для застосування щодо тих років, які починається з 1 березня 2006 р. або після цієї дати до моменту, коли обидві інтерпретації (а) і б)) відповідають МСФЗ (IAS) 29[98].

Важливими є *організаційні позиції* з приводу порядку застосування стандарту в частині перерахунку фінансової звітності. Будь-які зміни в частині оцінки об'єктів вимагають певних методик, що ґрунтуються на використанні професійної думки. У МСФЗ (IAS) 29 вказується обов'язковість послідовного застосування процедур перерахунку з періоду в період. Спірним, на нашу думку, є демократичність відносно точності сум, включених в перераховану фінансову звітність. Стандарт допускає відхилення, хоча істотність в ухваленні інвестиційних рішень визначається точністю показників фінансової звітності.

Суттєвий момент – *методи коригування* облікових даних на вплив інфляції. Проблеми складання фінансової звітності на основі первісної (історичної) вартості в умовах гіперінфляції досягають такого масштабу, що

[97] Применение МСФЗ: в 3 ч.: [пер. с англ.]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – Ч. 1. – 1124 с. – С. 828.
[98] Там само.

складання фінансової звітності в гіперінфляційній валюті практично позбавлене змісту. Відповідно, потрібний механізм, який дозволяє підприємствам, що здійснюють свою діяльність в гіперінфляційній економіці, складати фінансову звітність, що є корисною. Традиційно для обліку в умовах інфляції використовуються два методи, які можуть бути охарактеризовані таким чином:

– методи перерахунку – фінансова інформація, виражена в гіперінфляційній валюті, коргується на загальний індекс цін і виражається в одиницях вимірювання, які діють на звітну дату;

– стабільна іноземна валюта – підприємство використовує відносно стабільну валюту, наприклад, валюту надання звітності материнської компанії, як валюту, в якій виражені показники його фінансової звітності. Якщо операції не були спочатку відображені в обліку в цій валюті, то вони перераховуються в цю стабільну валюту з іншого використанням методу.

МСФЗ (IAS) 29 дозволяє використовувати тільки метод перерахунку. МСФЗ забороняє підприємствам, які здійснюють свою діяльність в умовах гіперінфляційної економіки, обирати як одиницю обліку стабільну валюту, якщо вона не є функціональною валютою відповідно до МСФЗ (IAS) 21, тобто "основною валютою основного економічного середовища, в якому підприємство здійснює свою діяльність"[99].

Окремими розділами в міжнародному стандарті передбачений порядок формування фінансового результату: зокрема, наголошується необхідність окремого включення і розкриття доходів і витрат за чистою монетарною позицією до складу прибутку або збитку.

Інтерес також представляють положення стандарту в частині опису дій підприємства з обліку впливу інфляції в період, коли економіка виходить з гіперінфляції і підприємство припиняє складати і представляти фінансову звітність відповідно до вимог стандарту, воно повинне використовувати суми, виражені в одиницях вимірювання, що діють на кінець попереднього звітного періоду, як основа для визначення балансової вартості у фінансовій звітності подальших звітних періодів.

Аналіз регулятивних положень щодо облікового відображення впливу інфляції в Україні та за кордоном дозволив встановити, що положення існуючих нормативних документів, за допомогою яких підприємства

[99] Применение МСФЗ: в 3 ч.: [пер. с англ.]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – Ч. 1. – 1124 с. – С. 808.

відображають вплив інфляції у поточній діяльності, а також при підготовці звітних документів, потребують узгодження в частині вироблення єдиних підходів системного відображення інфляційних коригувань. Різні методики розрахунку зміни вартостей представлені в окремих документах різних державних відомств і інших органів влади. В частині коригування показників фінансової звітності вищою деталізацією характеризуються норми МСФЗ (IAS) 29 порівняно з П(С)БО 22. В Україні прийнятий комплекс нормативних документів, які регулюють застосування МСФЗ:

– Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р "Про ухвалення Стратегії застосування МСФЗ в Україні";

– рішення Державної Комісії з цінних паперів і фондового ринку від 25.01.2001 р. № 5 "Про розкриття фінансової інформації емітентами відповідно до вимог Міжнародних стандартів по бухгалтерському обліку"[100], від 29.07.1998 р. № 92 "Про розповсюдження форм фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів по бухгалтерському обліку"[101], від 02.06.2002 р. № 126 "Про затвердження Програми введення фінансової звітності по Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку компаніями, акції яких знаходяться в лістингу, а також професійними учасниками ринку цінних паперів"[102]. Однак наявність цих документів, а також уточнення норм П(С)БО в частині необхідності дотримання положень МСФЗ (IAS/IFRS) не усувають потреби в розробці методичних рекомендацій з коригування на рівень інфляції усіх складових активу та пасиву, які підлягають такому коригуванню на основі застосування єдиних підходів до перерахунку облікової вартості:

– необоротних активів;

– оборотних матеріальних активів;

– фінансових інвестицій;

– дебіторської та кредиторської заборгованості.

---

[100] Рішення Державної Комісії з цінних паперів і фондового ринку від 25.01.2001 р. № 5 "Про розкриття фінансової інформації емітентами відповідно до вимог Міжнародних стандартів по бухгалтерському обліку" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0139-01.

[101] Рішення Державної Комісії з цінних паперів і фондового ринку від 29.07.1998 р. № 92 "Про розповсюдження форм фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів по бухгалтерському обліку" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0702-98.

[102] Там само.

Узагальнюючим повинен стати нормативний документ з рекомендаціями з визначення впливу проведених перерахунків на рівень інфляційного впливу на складові власного капіталу, в тому числі фінансового результату.

3.3. Облікова політика як інструмент забезпечення бухгалтерського відображення впливу інфляції на господарську діяльність

Інфляція чинить значний вплив на економічні відносини. В умовах зміни цін фінансові звіти підприємств про стан господарських засобів і зобов'язання, капіталу, результати господарської діяльності, використання прибутку, містять достовірну, але необ'єктивну інформацію. Це обумовлено тим, що фінансова звітність суб'єктів господарювання відображає інформацію про різні статті в цінах різних звітних періодів. Природно, зміни цін знижують якісні характеристики звітів і обумовлюють дії з приведення показників до єдиної бази оцінки.

Для прийняття користувачами інформації адекватних реальним економічним процесам рішень необхідно коригувати показники звітів на рівень інфляції. Забезпечення уніфікованих підходів до формування інформації, що оприлюднюється, повинно здійснюватися в певній послідовності відповідно до діючого законодавства і внутрішніх положень облікової політики.

Питання формування і реалізації облікової політики знайшли відображення в працях багатьох вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, М.С. Пушкара, В.В. Сопка, В.Г. Швеця, Р.А. Алборова, А.С. Бакаєва, П.С. Безруких, С.Л. Коротаєва, М.И. Кутера, Б. Нідлза, С.О. Ніколаєвой, В.Ф. Палія, Л.П. Хабаровой, Е.С. Хендриксена, Л.З. Шнейдмана. Однак формування елементів облікової політики, їх практична реалізація в питаннях обліку впливу інфляції потребує конкретизації та додаткового обґрунтування.

Уніфікація підходів до складання прогнозних, планових фінансових показників діяльності, передбачених стратегією розвитку, їх фактичне виконання забезпечується обліковою політикою, розробленою підприємством на основі відповідних положень нормативно-правових актів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. За умов існування альтернативи підходів і методів облікового відображення майна суб'єкта

господарювання і джерел його формування. Облікова політика дозволяє визначити конкретні дії з обліку господарської діяльності.

Практика впровадження облікової політики виникла внаслідок необхідності централізованого регулювання порядку формування фінансової звітності таким чином, щоб окремі статті фінансової звітності відповідали вимогам Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності).

Якщо конкретної вимоги щодо відображення специфічних господарських операцій немає, керівництву слід розробити політику для забезпечення подання у фінансових звітах інформації, яка є:

– *доречною,* для потреб користувачів при прийнятті рішень;

– *достовірною* у тому, що вона правдиво відображає результати діяльності та фінансовий стан підприємства; є нейтральною, тобто вільною від упередженості, обачною, повною у всіх аспектах. Із переліку наведених якісних показників інформації фінансової звітності три з них включено до складу національних принципів фінансової звітності: превалювання сутності над формою, обачності, повного висвітлення. При цьому визначення облікової політики у міжнародних стандартах наводиться як: "…конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів"[103].

Згідно зі ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" обліковою політикою є сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Реалізація положень облікової політики в частині формування вартісних показників, як правило, спрямована на регулювання методів оцінки у двох напрямах (рис. 3.2).

[103] Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24-34. – С. 24.

Рис. 3.2. Методичні підходи формування вартісного вираження об'єктів бухгалтерського обліку

Основні положення, які регулюють формування облікової політики підприємств в Україні, закріплені сукупністю нормативно-правових актів (табл. 3.12).

Таблиця 3.12. Нормативне регулювання питань формування облікової політики

Нормативно-правовий акт	*Питання, які регулюються*
Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"	Сутність, види і призначення бухгалтерського обліку, суб'єкти ведення бухгалтерського обліку та його організації, загальні положення облікової політики
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	Засади формування облікової політики та складання фінансової звітності підприємства
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах "	Підстави та порядок внесення змін до облікової політики підприємства
Лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику"[104]	Відображення в розпорядчому документі (наказі) обраних методів, принципів і процедур); внесення змін до облікової політики; розкриття інформації про облікову політику в примітках до фінансової звітності п

[104] Лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12.2005 р. N 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://proaudit.com.ua/buh/oblikova/pro-oblikovu-politiku-list-ministerstva-finansiv-ukraini-vid-21-12-2005-r-n-31-34000-10-5-27793.html.

Застосування облікової політики призводить до відображення одних і тих же фактів господарської діяльності по-різному в обліку різних підприємств, що, відповідно, моделює показники звітності.

Основні методичні елементи облікової політики за допомогою яких формуються показники фінансової звітності наведено в табл. 3.13.

Таблиця 3.13. Методи облікової політики щодо формування окремих елементів фінансової звітності[105]

Методи	*Можливі варіанти*	*Підстави*
1	*2*	*3*
Межа суттєвості	Визначається відповідними П(С)БО та наказом керівника	П(С)БО 1, Лист Міністерства фінансів "Про суттєвість..."
Тривалість операційного циклу	Підприємство встановлює самостійно	П(С)БО 2 "Баланс"
Методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів	передбачений податковим законодавством	П(С)БО 7 "Основні засоби" П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"
Строк корисного використання ОЗ і нематеріальних активів	Підприємство встановлює самостійно	П(С)БО 7 "Основні засоби" П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"
Методи оцінки вибуття запасів	- Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів - Середньозваженої собівартості - Метод FIFO - Нормативних витрат - Ціни продажу	П(С)БО 9 "Запаси"
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	- Застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості - Застосування коефіцієнта сумнівності	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"
Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності	- Визначення частки сумнівних боргів у чистому доході - Класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення - Визначення середньої частки списаної протягом періоду дебіторської заборгованості на початок періоду за попередні 3-5 років	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"
Переоцінка необоротних активів	Підприємство встановлює самостійно	П(С)БО 7 "Основні засоби" П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" П(С)БО 9 "Запаси" П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції"

Продовження табл. 3.13

[105] Систематизовано на основі Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24-34. – С. 32.

1	2	3
Суттєвий час	Підприємство самостійно обирає час, що перевищує три місяці	П(С)БО 31 "Фінансові витрати"
Методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних осіб	- Порівняної неконтрольованої ціни - Ціни перепродажу - "Витрати плюс" - Балансової вартості	П(С)БО 23 "Розкриття інформації про пов'язані сторони"
Кваліфікаційні активи	Підприємство самостійно визначає з урахуванням суттєвості часу, необхідного для їх створення	П(С)БО 31 "Фінансові витрати"

Зазначені елементи облікової політики мають становити основу розробки та впровадження розпорядчого документу про облікову політику, недотримання яких без достатніх на те підстав, може викривити показники майнового та фінансового стану підприємства, результати його діяльності і, за окремих умов, трактуватися як неправильне ведення бухгалтерського обліку.

При зростанні темпів інфляції використання даних бухгалтерського обліку виникають:

– показники фінансової звітності і бухгалтерського обліку за різні звітні періоди неспівставні;

– вартість активів суттєво занижується, змінюючи структуру балансу і обумовлюючи зменшення його валюти, коригуючи рівень витрат звичайної діяльності, певним чином викривляючи фінансовий результат.

Положення облікової політики покликані усунути вказані негативні наслідки впливу інфляції за допомогою відповідних облікових методик.

Сучасна наука і практика виділяє три концепції обліку впливу інфляції (табл. 3.14).

Таблиця 3.14. Концепції врахування проблеми інфляції в бухгалтерському обліку

Концепція	Зміст концепції
1	2
Переоцінка статей звітності з відновлювальної вартості активів *(Нідерланди)*	Базується на принципі безперервності діяльності підприємства. Відповідно до цього принципу бізнес розглядається як процес ділової активності. Завершення кожного його циклу повинно закінчитися відтворенням вкладеного капіталу, що є необхідною умовою продовження бізнесу. Відновлювальна вартість постає вимірником усіх компонентів бізнесу. За недоцільності продовження діяльності відновлювальна може бути замінена на поточну вартість майбутніх надходжень від активів. До *слабких сторін* концепції відносять: не врахування впливу інфляції на грошові статті, не вирішення проблеми оцінки в умовах необхідності впровадження технічних удосконалень при відновленні активів, не врахування співвідношення цін на окремі активи і загального рівня ринкових цін

Продовження табл. 3.14

1	*2*
Врахування поточної купівельної спроможності грошової одиниці *(країни Латинської Америки)*	Перерахунок немонетарних статей звітності відповідно до індексу інфляції
Використання поточної вартості, як базової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку *(США, Великобританія)*	Найточніше враховує інфляцію та зміни цін, оскільки передбачає перерахунок статей балансу за частковими індексами цін, які відображають динаміку вартості конкретних активів

Аналіз концепцій до врахування зміни цін та інфляції в міжнародній практиці засвідчує, що вирішення зазначеної проблеми ґрунтується на вирішенні таких принципових питань:

– обрання базової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку для ведення поточного бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

– встановлення способів її коригування з метою забезпечення реальності оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

Проте практика ведення обліку засвідчує необхідність організації всіх складових облікової процедури.

Розглядаючи питання обліку впливу інфляції на стан і результати діяльності підприємства, слід визначитися із загальною концепцію такого відображення. Обрані суб'єктом господарювання положення необхідно закріпити в нормативному документів з виділенням особливостей реалізації кожного елементу облікової політики.

Дослідники проблем організації бухгалтерського обліку[106] виділяють наступні елементи облікової політики:

– техніка організації та ведення бухгалтерського обліку;

– організація праці облікових працівників;

– організація внутрішнього господарського контролю;

– методичне забезпечення бухгалтерського обліку.

Процедури організації облікового відображення інфляційного впливу доцільно виконувати в наведеному вище порядку, що забезпечить комплексність і послідовність облікових процедур.

Перш за все на підприємстві слід окреслити об'єкти бухгалтерського обліку, які виникають у зв'язку з існуванням інфляції. Як правило, внаслідок

[106] Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади : дис. на здобуття канд. екон. наук: 08.06.04 / О.П. Войналович ; Житомирський державний технологічний університет. – Ж.: 2006. – 189 с.

інфляції відбувається розрив між обліковою та реальною вартістю майна і зобов'язань, а отже, і розміром власного капіталу. Однак не всі об'єкти будуть перераховуватися. Виходячи з вказаного, підлягають визначенню складові активів і пасивів, які вимагають змін в обліковій оцінці при інфляції.

Одночасно необхідно встановити величину вартісної різниці та індексу інфляції, котрі передбачають внесення змін в облікову вартість окремих облікових об'єктів. Аналіз практики ведення бухгалтерського обліку вказує на те, що до таких об'єктів доцільно відносити необоротні активи, матеріальні оборотні активи, заборгованість, яка виникає в попередніх періодах, коли ціни значно відрізнялись від діючих (заборгованість за придбаними активами та послугами, із заробітної плати і т.п.). У процесі розробки даної частини облікової політики формується перелік складових монетарних і немонетарних активів і пасивів.

Вирішуючи питання техніки та організації ведення бухгалтерського обліку, слід визначитися з набором первинних документів і облікових регістрів, в яких будуть відображатися коригування вартостей об'єктів бухгалтерського обліку. І якщо питання регістрів вирішується за рахунок дотримання положень чинного законодавства (як правило, вплив інфляції змінює величину додаткового капіталу, доходів і витрат. Такі операції фіксуються у розроблених Міністерством фінансів формах журналів і відомостей з обліку господарських операцій), то форма і зміст первинних документів обґрунтовано вимагають значно більшої уваги. Первинні документи повинні містити повний алгоритм розрахунку сум коригування облікової вартості активів і пасивів суб'єкта господарювання від розрахунку коефіцієнтів коригування, визначення сум збільшення чи зменшення вартості активів і зобов'язань до складання кореспонденцій рахунків, які вносять зміни від впливу інфляції до записів бухгалтерського обліку. Форми первинних документів доцільно розробляти з урахуванням потреб і особливостей конкретного підприємства.

У розвиток питання документування операцій інфляційного впливу слід обрати рахунки, на яких буде обліковуватися різниця вартостей. В умовах стрімкого зростання цін доцільно забезпечити збір інформації про величину інфляційного впливу. Для оперативного отримання таких даних необхідно ввести в робочий план рахунків аналітичні рахунки, на яких узагальнювалися

б всі наслідки зміни цін. При цьому доцільно запровадити спеціальні шифри, які б відрізняли ці рахунки. Повний перелік таких рахунків наводиться в додатку до положення про облікову політику.

Важливим питанням у організації обліку впливу інфляції є питання використання технологій, які б дозволили автоматизувати розрахунки впливу інфляції і їх облікового відображення. В обліковій політиці слід окреслити вид технологій, рівень їх застосування та етапи облікової процедури.

Наступним питанням, що потребує вирішення, є вибір методів обліку інфляції. Важливо встановити спосіб проведення коригування – поточний чи наступний, а в подальшому – суцільний або вибірковий. Відповідно до способу необхідно передбачити як методи обчислення коефіцієнтів змін для усіх об'єктів, так і окремо для кожної складової майна та джерел його утворення. Вказаний підхід повинен бути обґрунтований, оскільки обрана модель обліку впливає на розмір фінансових результатів суб'єкта господарювання. Визначені підприємством методи оцінки, визнання елементів майна, порядок застосування методів за окремими обліковими об'єктами також передбачаються в Положенні та деталізуються в додатках до нього.

На сучасному етапі в Україні з метою достовірного відображення об'єктів бухгалтерського обліку в умовах інфляційних процесів в більшості випадків застосовується переоцінка, що є одним із облікових методів.

Аналіз праць дослідників із вказаних питань, показує, що серед методів облікового відображення впливу інфляції перевага надається саме переоцінці. Найбільше уваги питанням переоцінки приділяється в науково-практичній літературі. При цьому найбільш гострим питанням є, насамперед, проблема узгодження порядку проведення переоцінки в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО та податкового законодавства.

Згідно з положеннями Податкового кодексу України[107] (а раніше відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"[108]) платники податків всіх форм власності мають право здійснювати щорічну індексацію балансової вартості груп основних засобів (фондів). Одночасно законом чітко визначені умови переоцінки, що полягають відповідно до п. 146.21 ст. 146 Податкового кодексу:

[107] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=18&nreg=2755-17.
[108] Закон України "Про оприбуткування прибутку підприємств" від 01.07.2004 № 1957-IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

1) застосовується щорічна індексація: вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$К = [I_{(а-1)} – 10] : 100,$$

де $I_{(а-1)}$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація;

2) індексація проводиться, якщо значення К перевищує одиницю.

Основною відмінністю переоцінки та індексації є те, що результатом переоцінки необоротних активів може бути як уцінка, так і дооцінка, а індексація передбачає тільки збільшення балансової вартості основних фондів.

Ще однією відмінністю є частота проведення переоцінки та індексації. В П(С)БО відсутні обмеження щодо частоти проведення переоцінки. Головне для підприємства – дотримуватися умов проведення переоцінки необоротних активів, а в податковому – індексація здійснюється за результатами року. Відмінність полягає в самому розрахунку даних величин. При переоцінці враховуються такі величини, як залишкова та справедлива вартість необоротних активів, а при індексації – річний індекс інфляції.

Ускладнює ситуацію також недосконалість національного законодавства, яке дозволяє існування двох облікових підходів, що слугують інтересам різних груп користувачів. Відповідно до цього результати переоцінки необоротних активів не відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Звичайно, такий стан ускладнює ведення бухгалтерського обліку та призводить до помилковості даних обліку. Тобто при розробці облікової політики в частині відображення впливу інфляції особливу увагу слід приділити переоцінці. Саме цей метод забезпечує зіставність показників фінансової звітності і бухгалтерського обліку за різні звітні періоди.

Обрані підприємством елементи облікової політики з урахуванням вказаних підходів повинні складати основу розробки та впровадження положення про облікову політику, недотримання яких без достатніх на те підстав може суттєво викривити інформацію про майновий стан, результати діяльності і може визнаватися порушенням правил ведення бухгалтерського обліку.

Наступним не менш важливим положенням облікової політики є організація праці облікових працівників в частині їх обов'язків, пов'язаних з інфляцією. Під час розробки облікової політики слід окреслити права та

обов'язки бухгалтера, що здійснює розрахунок коефіцієнтів коригування показників активів і пасивів з вказанням періоду проведення таких операцій.

В доповнення до положення про облікову політику доцільно розробити посадову інструкцію бухгалтера, відповідального за відображення в обліку впливу інфляції, або ж виділити окремим розділом питання, пов'язані з інфляцією. При цьому важливо з'ясувати джерела інформації для отримання коефіцієнтів коригування чи розробити порядок їх розрахунку. Крім того, на відповідного працівника бухгалтерської служби необхідно покласти обов'язки контролю за своєчасністю та достовірністю облікового відображення впливу зміни цін на різних ділянках обліку.

Заключною частиною положення про облікову політику повинне стати розкриття процедур реалізації внутрішнього контролю правильності відображення зміни цін. В даному розділі положення розглядаються об'єкти контролю, суб'єкти його проведення, періодичність здійснення контрольних дій.

Побудова організації обліку впливу інфляції у вказаному порядку забезпечує системність облікових процедур та відповідність сформованих облікових даних принципам і вимогам до бухгалтерського обліку.

В умовах інфляції фінансові звіти підприємств про результати господарської діяльності, фінансовий стан та використання прибутку можуть виявитися джерелом необ'єктивної інформації. Оскільки фінансова звітність підприємств складається в грошовому вимірнику, а оцінка її статей відображає ціни різних періодів часу, то зміна цін негативно впливає на якісні характеристики звітів. Для того, щоб користувачі інформації приймали рішення, адекватні реальним процесам, необхідно коригувати показники звітів на інфляцію. Забезпечення уніфікованих підходів до формування публічної інформації здійснюється через визначені на законодавчому рівні принципи, методи і процедури, які складають основу облікової політики. Розробка останньої в частині відображення впливу інфляційних процесів на складові господарської діяльності повинна містити всю процедуру дій бухгалтера в умовах існування інфляції: від визначення умов проведення коригування на інфляційний вплив, об'єктів бухгалтерського обліку, вартість яких повинна бути змінена у зв'язку з існуванням зміни вартостей на ринку, періодів і методів коригування, порядку відображення у звітності, документального забезпечення вказаних операцій, змісту та розподілу повноважень працівників бухгалтерської служби. Додатком до наказу про облікову політику в умовах

відсутності єдиного підходу врахування впливу інфляції на рівні держави повинні стати узагальнюючі рекомендації з перерахунку різних об'єктів бухгалтерського обліку та формування показників фінансової звітності з диференційованим підходом в частині рівня розвитку інфляційних процесів.

Розкритий комплексний підхід розкриття інформації у внутрішньому нормативному документі з регулювання порядку ведення бухгалтерського обліку в частині відображення наслідків інфляційних процесів дозволить забезпечити дотримання якісних характеристик економічної інформації в умовах економічної нестабільності. Наслідком є обґрунтування оперативною достовірною інформацією рішень щодо управління процесом господарювання.

Висновки до третього розділу

1. У світі протягом існування держави та регулювання державними інститутами господарської діяльності існувала потреба відображення інфляційного впливу з метою його врахування в управлінських рішеннях, а також управлінні його рівнем для макроекономічних цілей. Дослідження практики та теоретичних підходів вирішення даного питання у світі виявило, що однак складність об'єктивного визначення дійсного коливання цін і його наступного врахування в бухгалтерському обліку призводило, здебільшого, до вирішення цієї проблеми макроекономічними важелями, ігнорування даної проблеми з обґрунтуванням необхідності забезпечення достовірності бухгалтерського обліку чи організацією різних систем бухгалтерського обліку з механізмами, спрямованими на різні групи користувачів.

2. Розвиток облікових підходів до вирішення проблеми актуальності та об'єктивності даних бухгалтерського обліку сформував основні методи врахування впливу інфляції в бухгалтерському обліку: коригування звітності або надання приміток з додатковими роз'ясненнями причин зміни вартості та ведення обліку в поточних цінах. Із врахуванням існуючої практики запропоновано застосування процедур коригування відповідно до рівня інфляційних процесів: надання приміток до фінансової звітності, її перерахунок, поточне внесення змін до облікових регістрів, ведення бухгалтерського обліку за цінами поточної купівельної спроможності.

3. Аналіз законодавчої бази з регулювання господарської діяльності та ведення бухгалтерського зокрема виявив наявність значної кількості положень різних міністерств і відомств. Вони встановлюють порядок

коригування вартості майна, величини зобов'язань та капіталу підприємства на рівень інфляції. Здійснено ранжування залежно від юридичної сили, а також за ступенем вирішення питання врахування впливу інфляції на дані бухгалтерського обліку.

4. Значні розбіжності у нормах законодавчих документів щодо коригування облікових даних на показники інфляції та несистемність їх застосування відповідно до комплексу об'єктів бухгалтерського обліку обумовлюють вжиття ряду заходів, які забезпечать достовірність та об'єктивність показників облікових регістрів і фінансової звітності. Вирішення даної проблеми може бути забезпечене систематизованими методичним рекомендаціями на рівні країни або детальним описом процедур коригування в межах конкретного підприємства з визначеними умовами, строками проведення, документальним обґрунтуванням.

5. Представлена в системі українського законодавства сукупність норм, які містять різне вирішення проблеми врахування інфляції в бухгалтерському обліку, призводить до необхідності закріплення обраного підприємством методу та способу відображення змін облікових вартостей під впливом інфляційних процесів у внутрішньому розпорядчому документі – положенні про облікову політику.

6. Облікова політика в частині відображення в бухгалтерському обліку існування інфляційних процесів повинна бути розкрита за усіма елементами організації бухгалтерського обліку: від обґрунтування умов коригування облікових даних, вибору відповідних методів, документального забезпечення вказаних операцій, розподілу обов'язків працівників бухгалтерської служби в реалізації даного питання до формування звітності й приміток до неї.

ВИСНОВКИ

1. Інфляційні підвищення цін або їх падіння стали невід'ємною складовою розвитку економік різних країн світу, відмінності полягають лише у рівні та природі походження даних процесів. Врахування впливу інфляційних процесів є принциповим в управлінні господарською діяльністю, оскільки існування інфляції знижує об'єктивність економічної інформації за діючих процедур облікового відображення господарської діяльності. Розгляд сутності й видів змін економічної вартості та їх впливу на формування економічного простору й систему бухгалтерського обліку стали основою розвитку його теорії в частині визначення напрямів модифікації якісних характеристик облікової інформації в умовах існування інфляції та окреслення впливу на можливість формування єдиного економічного інформаційного простору.

2. Існування процесів змін вартості в економіці призводить до значних коливань у показниках фінансового стану та результатів господарювання як на державному рівні, так і рівні окремих підприємств. Систематизація наслідків впливу інфляційних процесів на процес господарювання дозволила розкрити основні форми їх прояву та зміну величини капіталу в процесі його кругообороту. На базі результатів вивчення закономірностей розвитку інфляційних процесів здійснено теоретичне обґрунтування необхідності відображення наслідків інфляційних процесів в бухгалтерському обліку, що лягло в основу розвитку його методологічної складової.

3. Інфляційні процеси, призводячи до модифікації фінансового стану, зумовлюють зміну принципів ведення бухгалтерського обліку. Вивчення передбачених законодавством принципів бухгалтерського обліку в умовах процесів зміни цін в економіці виявило порушення механізму їх дії, що призводить до невідповідності показників бухгалтерського обліку та звітності якісним характеристикам, які висуваються до облікової інформації. Зокрема, дотримання принципів історичної (фактичної) собівартості та єдиного грошового вимірника в умовах високих рівнів інфляції призводить до необ'єктивності облікової інформації. Внаслідок таких процесів не виконуються принципи обачності й нарахування та відповідності доходів і витрат. Оцінки складових майна, величини зобов'язань і власного капіталу на основі фактичних витрат призводить до заниження витрат, вартості активів, відображення зобов'язань таким чином, що не дозволяє об'єктивно визначити

фінансові результати. З метою забезпечення достовірності та об'єктивності облікової інформації обґрунтовано необхідність врахування в бухгалтерському обліку впливу інфляційних процесів залежно від рівня їх розвитку шляхом доповнень до фінансової звітності, складання додаткових звітних форм чи перерахунку показників облікових регістрів. Вказаний підхід дозволяє зменшити негативний вплив зміни вартості грошової одинці на ступінь достовірності оцінки користувачами даних бухгалтерського обліку.

4. Можливість врахування впливу інфляції в управлінні підприємством існує за умови відображення в обліку її наслідків. Виділення в окремий об'єкт бухгалтерського обліку з підготовкою аналітичних даних про такі різниці дозволить отримати значення фінансового результату, що відображатиме діючий рівень купівельної спроможності грошової одиниці, в якій виражено майно, зобов'язання і капітал підприємства. Вказане сприяло уточненню складу облікових об'єктів із урахуванням необхідності відображення впливу, спричиненого існуванням інфляційних процесів з наступним розкриттям змін, які відбуваються в механізмах елементів методу бухгалтерського обліку, для розвитку синтетичного та аналітичного розрізів облікових розрахунків.

5. Виділення об'єктів бухгалтерського обліку, що виникають в період розвитку інфляції, передбачає перегляд методологічної складової системи бухгалтерського обліку. У розвиток вказаних ідей прослідковано зміни елементів методу бухгалтерського обліку для врахування інфляційного впливу. Зокрема, запропоновано виділення окремих аналітичних рахунків бухгалтерського обліку для відображення об'єктів бухгалтерського обліку, що виникають у зв'язку з існуванням інфляційних процесів; визначено кореспонденції рахунків для відображення змін облікових оцінок, до яких призводять інфляційні процеси. Останні забезпечать отримання необхідної аналітичної інформації про рівень зміни вартостей, а також є основою забезпечення достовірності облікових показників.

6. Розгляд способів і методів коригування облікових даних на рівень інфляції виявив їх значне розмаїття, виражене в різних класифікаціях. Виділити єдиний універсальний спосіб і метод приведення облікових даних, сформованих при застосуванні принципу історичної (фактичної) собівартості, досить складно. Кожне підприємство, виходячи із зовнішніх і внутрішніх умов діяльності, обирає найбільш прийнятний спосіб і метод внесення змін до оцінки майна та зобов'язань підприємства. Дослідження існуючої сукупності

способів і методів перегляду облікової вартості відповідно до рівня інфляції дозволило виокремити способи коригування показників бухгалтерського обліку та систематизувати види методів перерахунку даних облікових регістрів і бухгалтерської звітності у зв'язку з процесами зміни вартостей для підвищення оперативності обробки інформації в бухгалтерському обліку. Це спрощує процедуру вибору способів і методів коригування облікових даних.

7. Аналіз регулятивних положень щодо облікового відображення впливу інфляції в Україні та за кордоном дозволив встановити, що положення існуючих нормативних документів, за допомогою яких підприємства відображають вплив інфляції у поточній діяльності, а також при підготовці звітних документів, потребують узгодження в частині вироблення єдиних підходів систематичного відображення інфляційних коригувань. Методики розрахунку зміни вартостей наведені в документах різних державних відомств та інших органів влади. Узгодження положень вказаних документів дозволило представити структуру нормативного документу з рекомендаціями щодо визначення впливу проведених перерахунків на рівень інфляційного впливу на складові власного капіталу, в тому числі фінансового результату. Врегульована система нормативних документів є підґрунтям підготовки якісної, достовірної та об'єктивної інформації для потреб управління господарською діяльністю як на рівні окремого суб'єкта, так і держави вцілому.

8. Чинним законодавством України передбачено можливість підприємств самостійного обирати методи актуалізації показників бухгалтерського обліку та звітності. Обрані суб'єктом господарювання способи та методи підлягають закріпленню у внутрішньому нормативному документі – Положенні про облікову політику, елементи якої забезпечують організацію облікового відображення впливу змін цін в економіці на стан майна, джерел його формування і результати діяльності. Вивчення умов врахування інфляції в бухгалтерському обліку дозволило запропонувати комплексний підхід до розкриття інформації у внутрішньому нормативному документі з регулювання порядку ведення бухгалтерського обліку в частині відображення наслідків інфляційних процесів, що сприяє дотриманню якісних характеристик облікової інформації в умовах економічної нестабільності, а також підвищує чіткість обробки даних та розподілу обов'язків бухгалтерів.

9. Інфляція, спричиняючи зміни вартості складових майна підприємства, у підсумку впливає на величину фінансових результатів. Вирішуючи відображати вплив інфляції, на підприємстві слід системно визначити підходи щодо частоти внесення відповідних змін до облікових показників, методів і порядку перерахунку, документального підтвердження виконаних дій. З цією метою розкрито напрями удосконалення бухгалтерського обліку активів і відображення зміни їх вартостей під впливом інфляційних процесів з визначенням особливостей даних процесів за кожною групою активів. Удосконалення класифікації інфляційних процесів відповідно до їх впливу на достовірність показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності стало основою розвитку аналітичного обліку зміни вартостей облікових об'єктів.

10. Дослідження вказують на те, що коригувати на вплив інфляції необхідно не лише складові активу, але й пасиву. В даному випадку в частині коригувань розкриваються два напрями. По-перше, зміна вартості зобов'язань підприємства внаслідок інфляції. Будь-які зміни вартостей, що впливають на величину зобов'язань, можуть бути відображені в бухгалтерському обліку. Наслідком таких операцій є зростання витрат підприємства, однак, це дозволить отримати більш об'єктивне значення фінансового результату. По-друге, відображення зміни власного капіталу внаслідок існування інфляційних процесів. Зростання або зниження додаткового капіталу – лише наслідок процесів зміни оцінки складових активу підприємства. Їх дослідження дозволило уточнити порядок документального обґрунтування дій, пов'язаних зі зміною суми розрахунків з контрагентами й величиною власного капіталу.

Впровадження пропозицій, наведених у монографії, дозволить:

1) на макрорівні – формувати своєчасну, достовірну та адекватну потребам мікро- та макроуправління інформацію про зміни, що відбуваються в стані та результатах діяльності суб'єктів господарювання під впливом інфляції;

2) на мікрорівні – отримувати оперативну та об'єктивну інформацію про вартість майна, величину зобов'язань, а також про рівень доходів і витрат для визначення фінансового результату відповідно до стану економіки для обґрунтування управлінських рішень та прогнозування діяльності.

РОЗДІЛ 4

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ ІНФЛЯЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

4.1. Бухгалтерський облік активів в умовах інфляції

4.2. Облікове відображення пасивів під впливом інфляційних процесів

4.3. Вплив інфляції на податкові розрахунки: облікове забезпечення

4.1. Бухгалтерський облік активів в умовах інфляції

Проблема впливу інфляції на стан і рівень розвитку господарської діяльності не втрачає актуальності протягом тривалого часу. Інфляційні процеси впливають на господарську діяльність підприємств, визначаючи величину майна та характер їх вартісних змін. Як правило, динаміка цін в економіці призводить до знецінення вартості майна через зміну купівельної спроможності грошової одиниці, в якій виражені господарські операції, здійснені в попередні періоди й результат яких наведено у фінансовій звітності за звітний період. За таких обставин елементи балансу втрачають свою вартість з різною швидкістю. Так, готівка та дебіторська заборгованість у зв'язку з інфляцією швидко втрачають свою вартість і призводять до збитків підприємства на суму зниження купівельної спроможності грошей. І навпаки, підприємства, які збільшують свою кредиторську заборгованість та інші зобов'язання (з оплати праці, за розрахунками з бюджетом, платежами соцстраху й іншим кредиторам) отримують від цього вигоду, тому що можуть розплатитися за своїми зобов'язаннями грошима за нижчою купівельною спроможністю.

Врахування впливу інфляції на показники бухгалтерського обліку обумовлює необхідність здійснення різноманітних коригувань облікових регістрів та (або) показників фінансової звітності. Такі процедури виконуються у порядку, визначеному нормативними документами з бухгалтерського обліку. Деякі автори визначають інфляцію у бухгалтерському обліку як податок. Наприклад, Л.В. Донцова стверджує, що "інфляція діє як "податок" на залишки грошових коштів. Вона є руйнівним "податком", оскільки призводить до втрат від знецінення купівельної спроможності грошових коштів, зменшення прибутку на власний капітал та значні зміни вартості (у грошовому вираженні) інших активів, а також невизначеність та ризики"[1].

Узагальнення існуючих способів вирішення вказаного питання дозволяє прослідкувати вплив на фінансовий результат підприємства та обрати оптимальний метод оцінки. В комплексі такі заходи сприятимуть корисності бухгалтерської інформації та її відповідності якісним характеристикам. Унаслідок цього бухгалтерський облік може стати надійним обґрунтуванням управлінських рішень з переважним значенням порівняно з зовнішніми

[1] Донцова Л.В. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 304 с. – С. 30.

джерелами інформації. Задоволення вимог до якості облікової інформації з урахуванням макроекономічних процесів нині досягається різними методами (розкрито у розділі 1 даної роботи в частині питань формування облікових оцінок). За тривалий період дослідження можливостей коригування бухгалтерського обліку для відображення впливу інфляції пропонує широкий набір інструментів перерахунку облікових показників. Способи та методи актуалізації даних бухгалтерського обліку залежать від видів майна та зобов'язань, а також їх характеристик. У розділі 3 даної роботи розглянуто можливі методи та способи приведення облікових вартостей до існуючого рівня купівельної спроможності. Нині вони потребують систематизації у розрізі об'єктів бухгалтерського обліку.

З моменту виникнення бухгалтерського обліку основним видом оцінки, хоча і не єдиним, була оцінка на основі історичної вартості. Те, що ця оцінка була не єдиною, як зазначає проф. Я.В. Соколов[2], можна відслідкувати як в трактаті Л. Пачолі (1494), який разом з історичною оцінкою пропонував розкривати ціни, які збільшували прибуток, так і в праці А. Ді Пієтро (1585), який використовував ринкову оцінку за продажними цінами.

Так, Луі Мезієр (1857 р.) пропонував вести облік матеріалів по фактичним купівельним цінам, але залишки матеріалів – за ринковими продажними цінами[3]. У 1860 р. А. Гільбо висунув вимогу перманентного інвентарю, однією із ідей якого була постійна історична оцінка об'єктів обліку[4]. Курсель-Сенель Ж.Г. (1860 р.) всі матеріальні цінності пропонував оцінювати при надходженні за купівельною, тобто історичною вартістю, а при виході – за поточною ринковою вартістю[5].

Проблеми застосування принципу історичної вартості розглянуті в другому розділі даної роботи. Безумовно, формування бухгалтерської інформації на основі документально підтверджених оцінок забезпечує достовірність даних. Одночасно за наявності інфляції її рівень слід враховувати й проводити відповідні коригування сформованих в обліку вартостей. Результати досліджень даної проблеми за тривалий період пропонують широкий набір інструментів перерахунку облікових показників. Однак в

[2] Донцова Л.В. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 304 с. – С. 69.
[3] Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В.Соколов:. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 100.
[4] Там само, с. 150.
[5] Там само, с. 154.

практиці ведення бухгалтерського обліку інтерес до питання врахування інфляційного впливу не зникає (Додаток П). При цьому основним завданням на нинішньому етапі розвитку економіки, виходячи з підготовки користувачів інформації та комп'ютерного забезпечення бухгалтерського обліку, є обґрунтування таких способів і методів коригування облікових даних, які дозволили б готувати якісну інформацію про стан і результати господарювання в умовах динаміки цін в економіці.

Чинним законодавством України виділено ряд випадків переоцінки майна підприємства (п. 3.2). Вони здебільшого пов'язані зі змінами у власності чи виявленням невідповідностей між обліковими даними та фактичною наявністю активів і величиною зобов'язань.

У сучасній практиці України найбільш поширеним є здійснення переоцінки. Розглянемо на рис. 4.1 активи та зобов'язання, які підлягають переоцінці у бухгалтерському обліку та коригуються на індекс інфляції (споживчих цін) для податкових розрахунків.

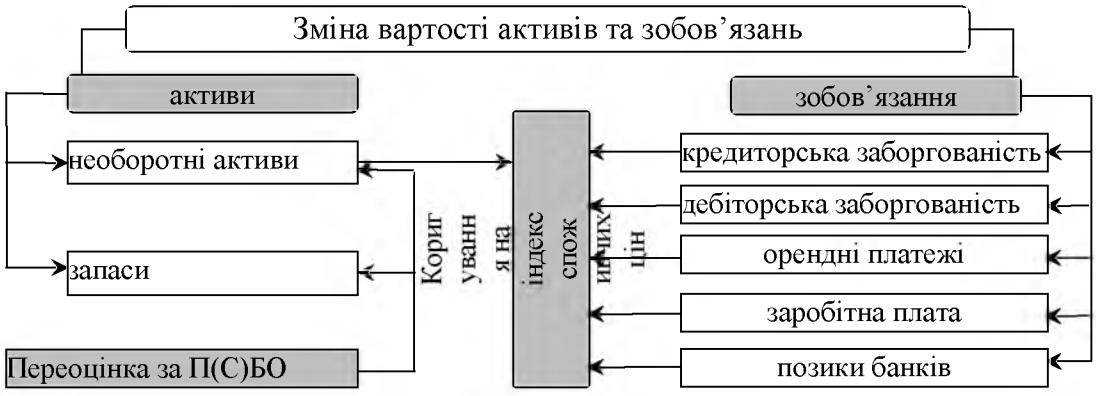


Рис. 4.1. Коригування активів та зобов'язань при зміні вартості

Порядок перерахунків історичних оцінок бухгалтерського обліку регулюється сукупністю законодавчих документів різного спрямування. Даний метод коригування вартості застосовується і до активів підприємства, і до його зобов'язання. Переоцінка вартості може проводитися за різних причин: втрата корисності активів або збільшення їх вартості в результаті різких коливань справедливої вартості таких активів на ринку, що передбачає приведення вартості активів до справедливої. При цьому загальна послідовність виконання процедур актуалізації даних бухгалтерського обліку єдина.

Першим кроком є визначення груп активів і зобов'язань, оцінка яких підлягає коригуванню на рівень інфляції. Таким чином формується перелік

об'єктів бухгалтерського обліку, які підлягають переоцінці. Перегляд вартості різних груп об'єктів бухгалтерського обліку нині визначається механізмами, затвердженими законодавчими документами. МСФЗ (IAS/IFRS) пропонують ряд інструментів перерахунку у вигляді різних видів оцінок. У вітчизняній та міжнародній практиці розрізняють дві групи активів та зобов'язань, які пов'язані з їх вираженням у грошових одиницях: монетарні та немонетарні (рис. 4.2).

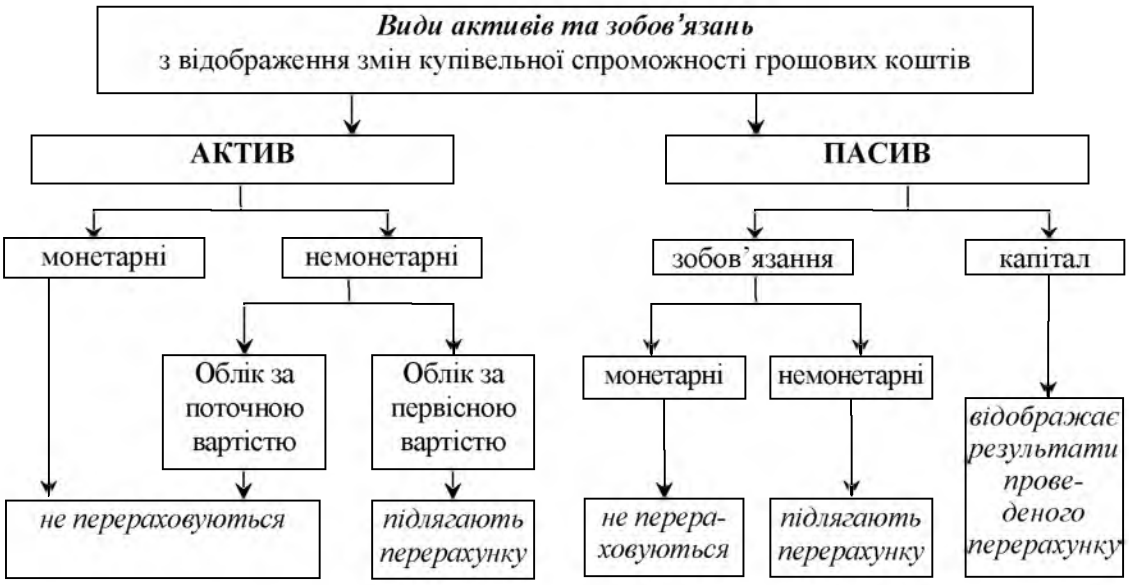


Рис. 4.2. Групування об'єктів за необхідністю здійснення перерахунку їх вартості

Визначення складу монетарних та немонетарних статей надається у П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів"[6], відповідно до якого:

– монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів;

– немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Особливо значний вплив інфляція має на високоліквідні активи: грошові кошти та дебіторську заборгованість, яка підлягає отриманню грошовими коштами. Інфляція призводить до того, що вказані активи втрачають частину своєї вартості та можуть призвести до збитків підприємства на суму зменшення купівельної спроможності грошових коштів. Це, у свою чергу, не дозволяє розвинути на належному рівні інвестиційний потенціал підприємств. Такі активи не підлягають переоцінці,

[6] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu21/.

оскільки вже виражені в грошових одиницях поточної купівельної спроможності. Вказані активи належать до монетарних активів.

До грошових показників належать грошові кошти, а також активи та зобов'язання, які визначають фіксоване в будь-якій валюті надходження (вибуття) грошових коштів в майбутньому і не мають товарного еквіваленту. Інші показники належать до негрошових. Прикладами грошових активів, які відрізняються від грошових коштів, є векселі та депозити, дебіторська заборгованість. Серед грошових зобов'язань – заборгованість перед постачальниками, за кредитами та боргами, за податками і т.д. Грошові показники не потребують інфляційних коригувань, оскільки в них вже врахована купівельна спроможність грошей на дату складання звітності[7].

Немонетарні статті, облік яких ведеться за чистою поточною вартістю, переносяться за сумами, що діють на дату звітності, без перерахування. Усі інші немонетарні активи і зобов'язання перераховуються[8].

Більшість немонетарних статей відображається в обліку та звітності за історичною собівартістю мінус амортизація. Отже, вони виражені в оцінці на дату їх придбання або створення, тобто за історичною вартістю. Перерахування собівартості кожної статті здійснюється за допомогою застосування змін загального індексу цін до історичної собівартості та накопиченої амортизації, починаючи з дати придбання або створення активів до дати звітності.

Щодо немонетарних активів під час інфляції знецінюються, в результаті чого у підприємства виникають витрати. До "непрямих" доходів приводить зростання кредиторської заборгованості. Таким чином, володіння монетарними активами тягне за собою збиток, в результаті зміни купівельної спроможності грошових одиниць, тоді як володіння монетарними зобов'язаннями призводить до отримання позитивного результату. Кредиторська заборгованість, особливо за поточними операціями, є вигідною, так як підприємство здійснює погашення зобов'язання грошовими коштами, купівельна спроможність яких вже знизилася. Отже, чим довше підприємство затримує платіж, тим більш знецінюються грошові кошти, тим вигідніше маневрувати інфляційним чинником в своїх інтересах.

Як підкреслює М.Р. Лучко, що це особливо характерно для тих ситуацій, коли процентні ставки за кредити банку повністю не відображають інфляцію. Поточна вартість підприємства не реальна у зв'язку з оцінкою

[7] Новикова М.В. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции / М.В. Новикова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 6. – С. 54-61. – С. 55.
[8]. Оцінка в бухгалтерському обліку [монографія] / Л.Г Ловінська:– К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. – С. 147.

активів на основі первісної вартості. Це, в свою чергу, ускладнює оцінку можливих доходів фірми[9].

В практиці діяльності українських підприємств все частіше зустрічаються випадки необхідності переоцінки окремих об'єктів бухгалтерського обліку до їх ринкової (справедливої) вартості. Порядок проведення зазначених коригувань розглянемо за складовими активу.

1. Переоцінка та індексація необоротних активів підприємства.

Необоротні активи займають вагому частину на кожному підприємстві. В умовах інфляційної економіки України, відбувається постійна зміна вартості, яка має прямий вплив на необоротні активи. Тобто, вартість активів може коливатися, як до збільшення так і до зменшення. Справедлива вартість, як зазначалося вище, визначається особою або особами, які мають підтверджуючий сертифікат, що надає право проводити оцінку майна. Але кожен експерт надає підприємству свою суб'єктивну думку. Отже, справедлива вартість може бути визначена не досить правильно. За кордоном дане питання вирішується на багато легше, оскільки справедлива вартість зазначається на фондовій біржі, тому кожне підприємство може бути впевнене у вартості об'єкта, оскільки даною інформацією користуються усі підприємства.

Нині законодавство з бухгалтерського обліку в частині обліку операцій з основними засобами можна визначити як гармонізоване: починаючи з 2011 р. норми податкового законодавства та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України повністю узгоджені. Тобто формування первісної вартості, поліпшень (ремонтів), перегляду оцінки, вибуття є однаковими, що дозволяє розглядати переоцінку основних засобів як єдину процедуру для бухгалтерського обліку та податкових розрахунків.

При цьому орієнтиром для будь-яких змін вартості основних засобів виступають умови Податкового кодексу. У п. 146.21 ст. 146 зазначається[10], що підприємства мають право щорічно індексувати вартість основних засобів, якщо коефіцієнт індексації перевищує одиницю, тобто якщо рівень інфляції в країні перевищує 110 % в рік.

Проблема полягає у відсутності обов'язку переглядати вартість основних засобів. Тобто є альтернатива не здійснювати коригування вартості, що може обумовлювати неоднорідні значення показників, а також

[9] Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – К.: Знання, 2006. – 311 с. – С. 119.

[10] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=18&nreg=2755-17.

невідображення суттєвих відхилень, які виникають у зв'язку з існуванням інфляції, хоча її значення і не досягає встановленого законодавством. Таким чином, при коливанні індексу інфляції протягом декількох років на рівні 108-109 %, основні засоби знецінюватимуться, а переоцінка не проводитиметься.

Порядок переоцінки основних засобів регулюється п. 7 "Переоцінка та зменшення корисності основних засобів" Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561[11]. Вимоги даного документу відрізняються від вимог Податкового кодексу України.

Даним документом передбачається, що підприємство повинно переоцінювати свої основні засоби, коли їх залишкова вартість суттєво відрізняється від залишкової, також зазначається, що при переоцінці одного об'єкту основних засобів, необхідно переоцінити й всі інші, які відносяться до даної групи. Оцінка основних засобів має здійснюватися за первісною вартістю. Для врахування впливу інфляції слід загальну суму наявних основних засобів за первісною вартістю збільшити так, щоб початкова оцінка разом з нарахованою була завжди у стільки разів більша, ніж початкова, у скільки разів зменшилася купівельна спроможність грошей. Нечіткість умов також може призводити до неперегляду вартості основних засобів або ж значне зростання вартості основних засобів.

Слід зазначити, що у п. 7 Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" зазначається, що "Проведення оцінки майна є обов'язковим у випадках: ... переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку"[12]. Тобто повністю приймаються процедури, передбачені для бухгалтерського обліку, однак, в нормативному документі слід уточнити умови коригування основних фондів підприємства. Це пов'язано з тим, що з введенням в дію Податкового кодексу України поняття "основні фонди", що існувало в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств", скасовано і замінено на "основні засоби". Ще одним недоліком є те, що на підприємстві можуть бути як нові, так і старі основні засоби однієї групи (які вже планується списати), а при проведенні дооцінки нових основних засобів згідно із законодавством

[11] Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.
[12] Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

потрібно дооцінити усі основні засоби, в тому числі й ті, які вже планувалося списати. Тобто на підприємствах може відбуватися старіння обладнання.

Відсутність єдиних вимог щодо переоцінки вимагає ретельного розгляду механізму та наслідків переоцінки. Тим більше, неврахування змін в обліковій оцінці зростання вартостей, що відбулися при рівні індексу менше одиниці може бути сукупно значним – залежно від вартості основних засобів підприємства. Це необхідно для того, щоб у фінансовій звітності містилися точні бухгалтерські оцінки майна та зобов'язань підприємства, для подальшого використання цих даних при прийнятті управлінських рішень.

Варто відзначити існування двох видів переоцінки: статична; динамічна.

Статична переоцінка робиться на момент складання фінансової звітності перерахунком всіх її статей, за винятком дебіторської та кредиторської заборгованостей, переоцінка яких може виконуватися тільки в тому випадку, якщо в основі відповідного договору було передбачено використання стабільної валюти як цінового орієнтиру. При перерахунку використовується курс валюти на дату складання звітності.

Динамічна переоцінка передбачає виконання зазначеної процедури щодня. Безумовно, така методика дуже трудомістка і реально можлива лише в умовах повної комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Цей підхід можна використовувати, якщо купівельна здатність базової валюти точно відповідають купівельній спроможності плаваючої валюти, тобто, існує паритет купівельної спроможності цих валют.

У практиці ведення бухгалтерського обліку такий підхід менш поширений, в тому числі через певне регулювання валютних курсів з боку держави, протекціоністської політики щодо вітчизняних товарів і т.д. Саме тому набагато більшого поширення в бухгалтерській науці та практиці отримав підхід до переоцінки фінансової звітності на основі індексів цін на товарну масу.

В бухгалтерському обліку згідно з діючими нормами переоцінки основних засобів відображається на рахунках бухгалтерського обліку наступним чином (табл. 4.1). Припустимо, підприємство "А" у 2008 р. провело уцінку будівлі на 1000,00 грн. та дооцінку автомобіля на 1000,00 грн. У 2009 р. підприємство "А" здійснило дооцінку будівлі на суму 1500,00 грн., а також уцінку автомобіля на суму 1400,00 грн.

Таблиця 4.1. Відображення переоцінки основних засобів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку.

Перша уцінка	*Перша дооцінка*
2008 рік	
Д 975 К 103 1000,00 Д 131 К 103 100,00	Д 105 К 423 1000,00 Д 423 К 131 100,00
Дооцінка після уцінки	*Уцінка після дооцінки*
2009 рік	
Д 103 К 746 1000,00 Д 103 К 423 500,00 Д 103 К 131 50,00	Д 423 К 105 900,00 Д 975 К 105 500,00 Д 131 К 105 50,00

У розділі 2 роботи розглянуто можливість використання рахунків з обліку доходів та витрат, які виникають у зв'язку з існування інфляції, відповідно "Доходи від впливу інфляції" та "Витрати у зв'язку з інфляцією"[13]. Впровадження вказаних рахунків є доцільним з метою отримання інформації про зміни оцінок в результаті інфляційного впливу.

Порядок відображення переоцінки основних засобів підприємства із використанням запропонованих рахунків наведено у наступному прикладі

На підприємстві "А" з 2007 року обліковується верстат, первісна вартість якого складає 10000,00 грн., а строк корисної експлуатації – 5 років. Амортизація нараховується прямолінійним методом. У 2008 році справедлива вартість верстату склала 10500,00 грн., а у 2009 році – 8400,00 грн. Також відомо, що рівень інфляції у 2007 р. становив 116,6%, у 2008 р. – 122,3%, і у 2009 р. – 109,1%. Подальші розрахунки з викоремленням величини переоцінки за рахунок інфляційного впливу відобразимо у табл. 4.2.

Таблиця 4.2. Відображення переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку

2008 рік	*2009 рік*
1	*2*
$Коеф.переоц. = \frac{10500}{8000} = 1{,}31$	$Коеф.переоц. = \frac{8400}{6000} = 1{,}4$
ПВ=10000х1,31=13100 Знос=2000х1,31=2620 ЗВ=10480 ΔПВ=3100 ΔЗнос=620	ПВ=10000х1,4=14000 Знос=4000х1,4=5600 ЗВ=8400 ΔПВ=4000 ΔЗнос=1600
ΔІнфл.=122,3%-116,6%=5,7%	ΔІнфл.=109,1%-116,6%=-7,5%

Продовження табл. 4.2

1	*2*
$ПВ_{інфл}$=13100х5,7%=746,7(грн.) $ПВ_{звич}$=12353,30 (грн.)	$ПВ_{інфл}$=14000х7,5%=1050 (грн.) $ПВ_{звич}$=14000+1050=15050 (грн.)

[13] У подальшому в роботі вказані аналітичні рахунки позначаються: ***7Xi*** "Доходи від впливу інфляції" та ***9Xi*** "Витрати у зв'язку з інфляцією", де ***7(9)*** – клас рахунків, ***X*** – позначення субрахунку, ***i*** – позначення аналітичного рахунку з відображення впливу інфляції.

Знос $_{інфл.}$=2620х5,7%=149,34 (грн.) Знос $_{звич.}$=2470,66 (грн.) ΔПВ=2353 (грн.) ΔЗнос=470,66 (грн.)	Знос $_{інфл.}$=5600х7,5%=420 (грн.) Знос $_{звич.}$=5600+420=6020 (грн.) ΔПВ=5050 (грн.) ΔЗнос=2020 (грн.)
Д 10 К 423 2353,30 Д 423 К 131 470,66 Д 10 К ***7Xi*** 746,70 Д ***7Xi*** К 131 149,34	Д 10 К 423 5050,00 Д 423 К 131 2020,00 Д ***9Xi*** К 10 1050,00 Д 13 К 10 420,00

Методика облікового відображення впливу інфляції на вартість основних засобів з використанням виділених аналітичних рахунків дозволяє виокремити інфляційну складову зростання або зменшення вартості активів серед усіх інших факторів впливу. Це значним чином підвищує інформативність та оперативність підготовки даних бухгалтерського обліку в частині ідентифікації інфляційного впливу.

Ще однією проблемою є відмінність у підходах П(С)БО та ПКУ щодо актуалізації оцінки основних засобів. Так, переоцінка (за П(С)БО) та індексація (за ПКУ), які в кінцевому результаті можуть проявлятися у тимчасових різницях між розрахунками для сплати податку на прибуток та фінансовим обліком (як згадувалося у розділі 3, нині Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів передбачено можливість вибору критеріїв проведення переоцінки, у Податковому кодексі визначено лише право підприємств на здійснення індексації основних засобів).

Таблиця 4.3. Особливості переоцінки за різними обліковими підходами

Бухгалтерський облік відповідно до облікової політики підприємства та чинних облікових нормативно-правових документів	*Бухгалтерський облік відповідно до податкового законодавства*
Переоцінка	**Індексація**
ПВ+(-)переоц.=БВ	ПВ+(-)індексац.=БВ
Визначення величини прибутку	
Приб.=Д-В(аморт.)	Приб. до опод. = ВД-ВВ-Ам

З метою вироблення єдиної бази інформаційного забезпечення управлінських рішень на основі єдиних правил підготовки інформації в бухгалтерському обліку, тим більше з впровадженням МСФЗ, доцільним є прийняття індексації, передбаченої положеннями ПКУ, як основи переоцінки та врахування інфляційного впливу на засоби підприємства.

2. Переоцінка запасів.

Переоцінку запасів вимагає П(С)БО 9 "Запаси" на дату складання фінансової звітності з метою забезпечення виконання принципу обачності, яким регламентує

застосування в обліку таких методів оцінки, які не будуть занижувати оцінку зобов'язань та витрат, і завищувати оцінку активів і доходів підприємства. Відповідно до даного принципу, П(С)БО передбачене приведення запасів до меншої з двох вартостей – продажу чи зафіксованої в показниках бухгалтерської звітності. При цьому актуалізація вартості запасів обмежується сутністю принципу обачності – можливим є лише уцінка первісної вартості запасів.

На рис. 4.3 розглянуто нормативні документи, які регулюють переоцінку запасів у бухгалтерському обліку та на підставі яких коригується їх вартість на індекс споживчих цін (інфляції) при здійсненні податкових розрахунків.

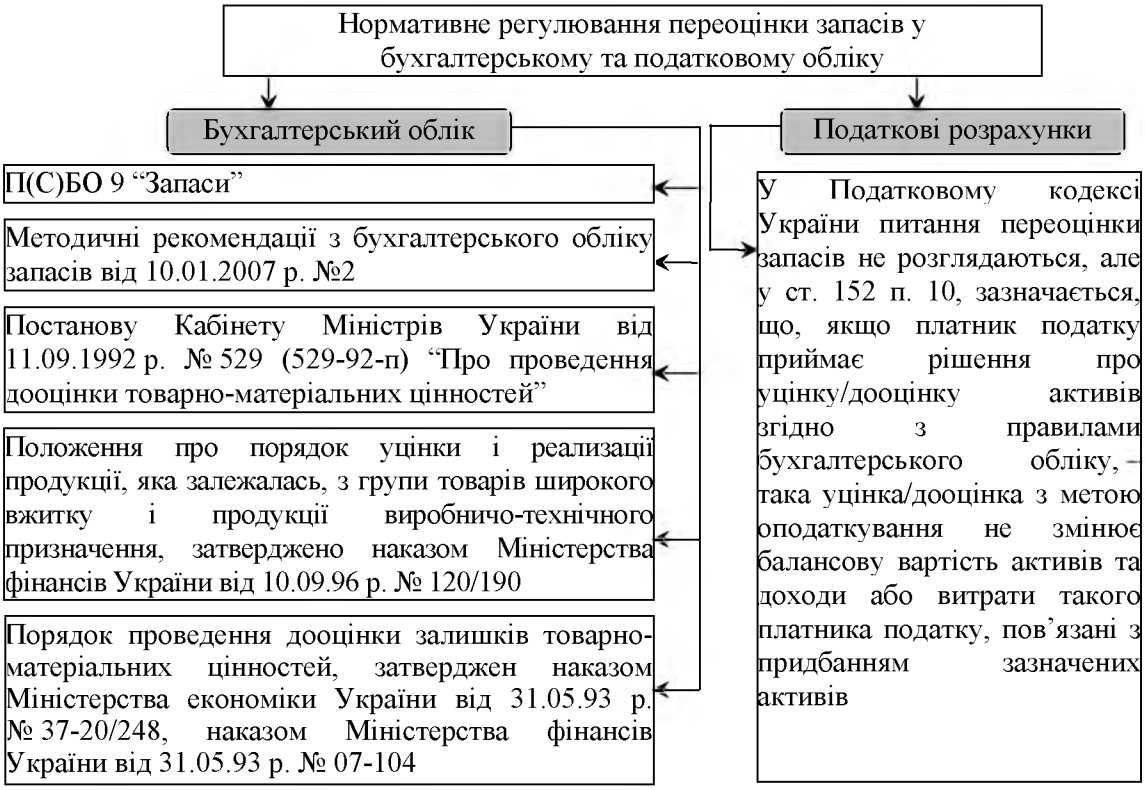


Рис. 4.3. Нормативне регулювання переоцінки запасів у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках

У П(С)БО 9 "Запаси", зазначається, що підприємством в бухгалтерському обліку і звітності запаси відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Тобто фактично переоцінка запасів, здійснюється лише у разі зменшення корисності активів, оскільки за національним стандартом дозволена лише уцінка первісної вартості запасів.

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. № 2 затверджених Наказом Міністерства фінансів України[14], питання уцінки запасів розкривається більш детально, зокрема:

– у п. 3.15 визначено, що уцінка запасів до чистої вартості реалізації оформлюється актом уцінки;

– п. 4.12 вказано, що з метою своєчасного проведення уцінки запасів, а також для контролю за відхиленням фактичного залишку запасів від встановлених норм та виявлення запасів, що тривалий час не використовуються, може застосовуватися сигнальна довідка (форма М-18, затверджена наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 №193);

– у п. 5.8 визначається, що сума уцінки первісної вартості запасів до чистої вартості реалізації на дату балансу включається до складу інших операційних витрат за дебетом субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів" із зменшенням фактичної (балансової) вартості відповідних запасів. Якщо чиста вартість реалізації запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації в межах величини попереднього зменшення (уцінки) визнається інший операційний дохід за кредитом субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності" із збільшенням балансової вартості відповідних запасів.

Ще одним нормативним документом, який регулює зміну вартості запасів, у розрізі ТМЦ, була Постанова Кабінету Міністрів України від 11.09.1992 р. № 529 (529-92-п) "Про проведення дооцінки товарно-матеріальних цінностей"[15], у п. 1 якого, зазначається, що КМУ постановляє: дозволити підприємствам і організаціям усіх форм власності провадити переоцінку залишків товарно-матеріальних цінностей, а початок кожного кварталу за умови, що ціна виробничих запасів за попередній квартал зросла не менш як на 20 процентів, із спрямуванням суми дооцінки на поповнення своїх оборотних коштів.

Переоцінка товарів на дату складання балансу передбачена в П(С)БО 9. Її ціль – достовірне відображення вартості запасів у фінансовій звітності (при цьому, в П(С)БО 9 використовується тільки термін "уцінка", а термін "переоцінка" не вживається, хоча, по-суті, механізм переоцінки

[14] Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0002201-07.

[15] Постанова Кабінету Міністрів України від 11.09.1992 р. № 529 (529-92-п) "Про проведення дооцінки товарно-матеріальних цінностей" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua /laws/show/529-92-п (втратила чинність на підставі Постанови КМ № 279 (279-93-п) від 19.04.1993 р.)

розглядається в пп.27 і 28 зазначеного Положення). Обмеження, передбачене П(С)БО 9 стосовно дооцінки товарів, повинно здійснюватися тільки в межах попередніх уцінок, не повинна поширюватися на донараховані суми торгової націнки, здійснювані протягом звітного періоду (наприклад, при загальному зростанні цін на аналогічні товари на ринку)[16].

Така позиція підтверджується тим, що навіть якщо протягом звітного періоду підприємство дооцінило свої товари, збільшивши при цьому суму торгової націнки, то в балансі такі товари будуть відображені за собівартістю. Крім того згідно зі ст. 6 Закон України від 03.12.1990 р. № 507-XII "Про ціни і ціноутворення"[17], суб'єкти роздрібної торгівлі самостійно встановлюють ціни на реалізовані ними товари (крім випадків державного регулювання цін). Отже, якщо встановлені П(С)БО 9 вимоги щодо черговості проведення уцінок і націнок, і рівня торгової націнки застосовувати до донарахованої суми торгової націнки, то зазначені вимоги будуть обмежувати свободу суб'єктів роздрібної торгівлі у встановленні цін на свої товари, чого не повинно бути.

Слід зазначити, що при визначенні виду переоцінки, необхідно визначити чисту вартість реалізації товарів:

1) уцінка – проводиться в усіх випадках, коли чиста вартість реалізації товарів менша, ніж їхня собівартість;

2) дооцінка – проводиться тільки в тих випадках, коли на дату складання чергового балансу чиста вартість реалізації раніше уцінених товарів зростає. Якщо ж товари раніше не були уцінені, то їх дооцінка не проводиться.

Відзначимо, що якщо оперативний облік товарів ведеться за цінами реалізації, то при уцінці таких товарів на дату складання балансу розмір раніше нарахованої торгової націнки не має значення – вона може бути змінена за рішенням підприємства (у бік збільшення або зменшення), а може залишитися без змін, оскільки об'єктом такої переоцінки є собівартість товарів[18].

Нині пропонуються різні варіанти врахування зміни вартостей в облікових оцінках запасів. Зокрема, проведення щомісячних переоцінок вартості запасів відповідно до діючих цін постачальників, готову продукцію на складах

[16] Облік товарних операцій на підприємствах роздрібної торгівлі. Переоцінка товарів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dtkt.com.ua/show/3cid0986.html.

[17] Закон України "Про ціни і ціноутворення"від 03.12.1990 р. № 507-XII "Про ціни і ціноутворення" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nerc.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=32546&cat_id=27222&ctime=1048766725505.

[18] Облік товарних операцій на підприємствах роздрібної торгівлі. Переоцінка товарів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dtkt.com.ua/show/3cid0986.html.

пропонується обліковувати за умовною собівартістю. При реалізації поточну переоцінку слід відображати на рахунках відпуску чи продажу, причому на рахунках відпуску чи відвантаження ціна продукції має бути фактурною, а на рахунках продажу – ринковою. Якщо собівартість продукції у наступному періоді не дорівнювала тій, що склалася у попередньому, залишки готових виробів пропонується переоцінювати так, щоб усі готові вироби обліковувались за собівартістю наступного продажу. Однак доцільність проведення таких операцій досить сумнівна: чи варто вести облік лише заради обліку? Будь-яке зростання вартості запасів, що зберігаються на складах або вже включені до собівартості продукції, слід зафіксувати в момент реалізації, посилаючись на достовірне джерело інформації про справедливу (звичайну) ціну запасів. Таку інформацію доцільно відображати на окремому субрахунку або рахунку аналітичного розрізу, причому здійснювати такі процедури накопичувальним підсумком. Свого часу проф. І.В. Малишев пропонував створювати спеціальний фонд відхилення[19], який би забезпечив відображення "правильних цін" у бухгалтерській звітності.

Визначена П(С)БО 9 чиста вартість реалізації є "*очікуваною ціною* реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію". Проте, за умов інфляції очікувана ціна реалізації запасів не може бути меншою за первісну навіть за певного рівня витрат на їх реалізацію (лише за умови зниження рівня інфляції в країні). Оскільки П(С)БО регламентована лише уцінка виробничих запасів, доцільно розглянути відображення даних операцій на рахунках бухгалтерського обліку та результат такого відображення.

Наприклад, ТзОВ "А" в кінці листопада 2009 р. придбало виробничі запаси на суму 10000,00 грн. З них у виробництво відпущено 30 %, а інші залишися на складі для майбутнього використання у подальших виробничих процесах. Тобто первісна вартість запасів, які залишися на складі на кінець року складає 7000,00 грн. В даному місяці індекс інфляції становив 103,2 %, а у разі реалізації запасів, які залишися на складі, підприємство витратило б 200,00 грн.

Отже, очікувана ціна реалізації запасів на дату складання фінансової звітності становить 7024,00 грн. В даному випадку сума перевищення очікуваної вартості реалізації не набагато перевищує первісну вартість

[19] Малышев И.В. Теория двойственности отражения хозяйственных активов в бухгалтерском учете / И.В Малышев. – М.: "Статистика", 1971. – 113 с. – С. 66-69.

запасів, проте даний показник, як бачимо, залежить від величини витрат на реалізацію запасів, а також їх ринкової вартості. Отже, відображаючи запаси за нижчою з двох вартостей в умовах інфляційної економіки, фактично занижується собівартість продукції, яка буде містити занижену вартість запасів, списаних на виробництво у подальших виробничих періодах. Таким чином, буде відбуватися зростання торговельної націнки (за умови зростання цін), і, відповідно, в результаті реалізації готової продукції, – завищення отриманих доходів, які потім списуються на фінансовий результат підприємства. Безумовно, підприємство має право постійно переглядати вартість запасів, однак, економічна доцільність таких процедур досить сумнівна і, крім того, інфраструктура ринку України є не достатньо розвиненою для своєчасного отримання відповідної інформації про різні найменування запасів, які для багатьох підприємств є унікальними.

Переоцінка товарів дозволяється лише за певних умов, визначених законодавством. Також слід зазначити, що переоцінка товарів може проводитися як протягом звітного періоду, так і на дату складання фінансової звітності. У табл. 4.4 наведено можливі причини переоцінки товарних цінностей.

Таблиця 4.4. Причини проведення переоцінки товарів протягом звітного періоду[20]

Переоцінка	*Причини проведення переоцінки протягом звітного періоду*
1	*2*
Обов'язкова	
Уцінка (згідно з Положенням № 120[21])	Часткова втрата первинних якостей товару; 1. Відсутність попиту на товари більш, ніж 3 місяці. При цьому не конкретизується, з якої дати слід починати відлік – з дати придбання продавцем товарів або з дати виставлення товару на продаж. 2. На думку автора, 3 місяці слід обчислюватись з дати виставлення товарів на продаж. Однак, як свідчить практика, податкові органи дотримуються іншої думки – обчислення вказаного терміну починається з дати придбання товарів суб'єктом роздрібної торгівлі. Позиція податкової досить зрозуміла – адже, чим раніше підприємство проведе уцінку, тим скоріше наступлять її податкові наслідки і, відповідно, скоріше наповниться державний бюджет; Зазначимо, що вказані вимоги не розповсюджуються на товари, які знаходяться на відповідальному зберіганні, передані в заставу або ті, з яких сформований резерв

[20] Бакун Ю. Облік товарних операцій на підприємствах роздрібної торгівлі. Переоцінка товарів [Електронний ресурс] / Ю. Бакун // Школа бухгалтера. – 2002. – № 10. – Режим доступу: http://www.dtkt.com.ua/debet/ukr/2000/48/48pr2.html.

[21] Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежалась, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей № 120/190 від 10 вересня 1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1034.326.0.

Продовження табл. 4.4

1	*2*
Дозволена	
Дооцінка (згідно з Порядком № 07)	За умови змін цін постачальників та транспортних організацій (якщо за договорами постачання витрати по доставці товарів покладені на покупця)
Не заборонена	
Уцінка	Зниження попиту на товар (незалежно від того, як давно він придбаний та/або виставлений на продаж); наближення завершення строків реалізації товарів; розпродаж морально застарілих моделей перед появою більш нових тощо
Дооцінка за рахунок збільшення торгової націнки	При зростанні цін постачальників; При зростанні цін конкурентів тощо

Переоцінка товарів може проводитися:

а) протягом звітного періоду (обов'язкова чи добровільна переоцінка вартості товарів;

б) на дату складання балансу.

Аналіз даних табл. 4.4 дозволяє зробити висновок, що часткова втрата первинних якостей товару, не може застосовуватися до продовольчих товарів, оскільки втрата ними якості, навіть її часткова втрата, служить причиною для зняття таких товарів з продажу взагалі. Оскільки, 3 місяці слід обчислювати з дати виставлення товарів на продаж. Однак аналіз практики відображення операцій в бухгалтерському обліку показує іншу позицію податкових органів – обчислення вказаного терміну починається з дати придбання товарів суб'єктом роздрібної торгівлі, дана вимога також може діяти лише в межах терміну придатності продовольчих товарів. Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, затверджений наказом Міністерства економіки України та наказом Міністерства фінансів України від 31.05.1993 р. № 37-20/248[22], зазначає, що за умови змін цін постачальників та транспортних організацій (якщо за договорами постачання витрати по доставці товарів покладені на покупця), але в сучасних умовах господарювання проведення дооцінки, який зазначається даним нормативним документом, практично не можливе, оскільки, як витікає із вказаного порядку, вона тягне за собою збільшення оборотних коштів підприємства. Діючим на сьогоднішній день

[22] Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, затверджений наказом Міністерства економіки України від 31.05.1993 р. № 37-20/248 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93.

законодавством механізм збільшення оборотних коштів підприємства за рахунок дооцінки не передбачено. Не заборонені переоцінки дозволяються.

Процедури перегляду вартості товарних запасів відображаються наступним чином (табл. 4.5)

Таблиця 4.5. Відображення переоцінки товарів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Здійснено уцінку товару в межах торгової націнки	285	282
2	Здійснено уцінку товарів	946	282
3	Зменшено суму податкового кредиту з ПДВ (сторно)	641	946
4	Здійснено дооцінку товарів в межах раніше проведеної уцінки (сторно)	946	282

Слід зазначити, що при переоцінці товарів, відповідно до П(С)БО 9 товари можуть до оцінюватися лише в межах націнки або ж попередньої уцінки. В результаті торгова націнка може збільшитися, проте собівартість товарів – ні. Дане положення, певним чином, обмежує дії підприємств щодо переоцінки товарних цінностей. Вважаємо, що при коригуванні вартості товарів на рівень інфляції можна ефективно використати запропонований рахунок "Вплив інфляції на активи підприємства". В такому випадку отримаємо наведену у табл. 4.6 кореспонденцію рахунків.

Таблиця 4.6. Відображення переоцінки товарів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою запропонованого рахунку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
Дооцінка			
1	Проведено дооцінку товарних цінностей	282	***7Xi***
2	Проведено дооцінку товарної націнки пропорційно до збільшення вартості товарів на рівень інфляції	282	285
Уцінка			
3	Проведено уцінку товарів	***9Xi***	282
4	Проведено уцінку товарної націнки пропорційно до зменшеної вартості товарів (сторно)	282	285
5	Зменшено суму податкового кредиту з ПДВ (сторно)	641	***9Xi***

Із застосуванням запропонованих рахунків можливо забезпечити дотримання положення щодо відображення в обліку товарів або за собівартістю, або ж за чистою вартістю реалізації. Тобто чисту вартість реалізації можна визначити як очікувана ціна продажу, зменшена (збільшена) на очікувані витрати на збут (на рівень інфляції).

Якщо вести на підприємстві бухгалтерський облік, застосовуючи поточні суцільні коригування статей фінансової звітності на рівень інфляції (іноді в

літературі можна зустріти термін "інфляційна бухгалтерія"*), то доцільно розробити й застосовувати відомості, в якій зазначати суми проведених коригувань вартості тих чи інших активів даного суб'єкта господарювання. Запропоновані форми відомостей (Відомість коригування активів підприємства на рівень підприємства, Відомість коригування пасивів підприємства на рівень підприємства) наведені в Додатках Р і С. У табл. 4.7 відображено форму відомості коригування пасивів підприємства на рівень інфляції.

Таблиця 4.7. Відомість коригування пасивів підприємства на рівень інфляції

За дебетом рахунку 9Хі "Вплив інфляції на пасиви підприємства"

№ запису	*Дата здійснення коригування*	*60 "Короткострокові позики"*			*50 "Довго-строкові позики"*			*...*			*Усього*
		Сальдо початкове	*Зміни внаслідок переоцінки*	*Сальдо кінцеве*	*Сальдо початкове*	*переоцінкиЗміни внаслідок*	*Сальдо кінцеве*	*Сальдо початкове*	*Зміни внаслідок переоцінки*	*Сальдо кінцеве*	
Усього											

Розроблена форма може надати повну інформацію щодо коригувань вартості активів підприємства у звітному періоді саме на рівень інфляції. Суцільне проведення переоцінки можливе лише у виключному випадку стрімкої зміни цін. В інших випадках періодичної переоцінки відомість за наведеним у табл. 4.7 зразком складається до додатково перерахованої на рівень інфляції звітності. Застосування ресурсів обробки інформації комп'ютерних програм дозволяє здійснити такі перерахунки оперативно й точно, а також врахувати особливості динаміки окремих складових активу, яка залежить від їх окремих властивостей і характеристик.

Варто зазначити, що застосовуючи певні методи коригування вартостей активів підприємства (переоцінку або використання встановлених вартостей),

*) Полягає у застосуванні в бухгалтерському обліку різноманітних методів коригування облікових даних на рівень інфляції

використовуючи окремі методи списання запасів, нарахування амортизації і т.ін. підприємство може визначити для себе оптимальну комбінацію даних методів для ведення бухгалтерського обліку в умовах інфляції, та з метою отримання "необхідного" фінансового результату. Одним з проблемних питань є відсутність регламентації застосування тих чи інших облікових методів.

Так, законодавчо чітко не регламентовано, який метод амортизації до яких необоротних активів застосовувати, тому підприємства можуть маніпулювати обліковими даними. Відповідно, вибір методу залежить від користувачів, які стають основними для прийняття управлінських рішень.

Якщо розглядати методи списання запасів у виробництво, то слід зазначити, що використовуючи метод списання запасів ФІФО (а не, наприклад, середньозваженої собівартості) в умовах інфляційної економіки підприємство занижує собівартість своєї продукції, а, відповідно, і витрати підприємства, тим самим збільшуючи фінансовий результат, та роблячи фінансову звітність у більш привабливу для інвесторів та надійну – для кредиторів. При цьому показники фінансових результатів залежать від методів обліку певних об'єктів. Дослідження показують, що в певних випадках використання методу ФІФО отримали прибуток майже у три рази більший, ніж при використанні методу ЛІФО, та дещо вищий, ніж при використанні методу середньозваженої собівартості. Безумовно, відхилення залежать обсягів здійснених операцій: незначні величини призводять до не досить суттєвих відхилень, проте, за обсягів діяльності більшості діючих підприємств відхилення будуть значними. Одночасно забезпечення високої якості інформації та дотримання принципу обачності вимагає коригування облікової політики підприємства для запобігання завищення витрат з метою маніпуляції обліковими даними.

Порівняння впливу класичних методів списання запасів на фінансові результати підприємства відображає відносність поняття достовірності. В даній ситуації достовірність розумілася в контексті характеристики ступеню відповідності облікової та ринкової оцінок будь-якого конкретного об'єкта. Насправді виявилося, що рівну достовірність для всіх об'єктів обліку забезпечити неможливо, оскільки кожен доступний до застосування метод оцінки та/або обліку має свої переваги та недоліки – надання переваги одному методу перед іншим може приводити до визначеної "уточненості" одних і "викривлення" інших показників. Так, метод оцінки запасів ЛІФО дає більш

точну оцінку собівартості (з позиції витрат у поточних цінах), але викривлює оцінку вихідних запасів; метод ФІФО робить в точності, але навпаки[23].

Наведені ситуації показали, що методи бухгалтерського обліку відіграють важливу роль у господарській діяльності підприємства, зокрема при формуванні фінансових результатів, і поки законодавчо не регламентовано відповідність активів підприємства і методів бухгалтерського обліку суб'єкти господарювання можуть з легкістю маніпулювати обліковими показниками на свою користь, зокрема, збільшуючи суми амортизації в окремі періоди, тим самим завищуючи витрати у звітному періоді, або ж навпаки, використовуючи методи, які в даному звітному періоді будуть занижувати витрати, збільшуючи прибуток.

Таким чином, інфляція, спричиняючи зміни вартості складових майна підприємства та величини зобов'язань, у підсумку визначає показник фінансових результатів. Відповідно, визначення способів і методів врахування інфляції повинно здійснюватися виходячи з самих властивостей активу, який підлягає переоцінці. В існуючих умовах основною є оперативна підготовка достовірної та об'єктивної інформації про умови та результати господарювання. Вирішуючи відображати вплив інфляції на підприємстві, слід системно визначити підходи щодо частоти внесення відповідних змін до облікових показників, методів і порядку перерахунку, документального підтвердження виконаних дій. Актуальною слід визнати побудову єдиної системи підготовки облікової інформації, що гармонізуватиме вимоги національних, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності) та положення податкового законодавства, насамперед в частині формування показників у актуальних на ринку оцінках.

4.2. Облікове відображення пасивів під впливом інфляційних процесів

Окрім прямого впливу на вартість активів підприємства, інфляція впливає також на його зобов'язання та різного роду розрахунки. Так, в умовах інфляційної економіки підприємству вигідно залучати кошти на якомога довший термін, проте, необхідно знаходити шляхи якнайшвидшого повернення сум дебіторської заборгованості з метою уникнення втрати купівельної спроможності частини власних оборотних коштів.

[23] Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с. – С. 501.

Відображення впливу інфляції на величину зобов'язань підприємства є питанням особливого значення, оскільки розмір кредиторської заборгованості, як правило, є основою формування витрат підприємства. Відповідно, необхідне повне та достовірне врахування наслідків процесу зміни вартостей в економіці з метою точного та об'єктивного розрахунку фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання.

Умови, механізм зміни величини зобов'язань у зв'язку з існуванням інфляційних процесів є питанням, що регулюється нормами цивільного, господарського, фінансового права, які мають вплив на облікове відображення вказаних змін. На нинішньому етапі необхідним є гармонізація положень зі зміни величини зобов'язань в бухгалтерському обліку для системного представлення такої інформації та оцінки впливу на стан і результати господарювання.

До основних зобов'язань підприємства, які підлягають інфляційному впливу належать кредиторська та дебіторська заборгованість, орендні платежі, позики банку, зобов'язання по заробітній платі й ін.

Здійснивши огляд законодавства України на предмет регламентації коригування вартостей зобов'язань, виявлено наступні основні нормативно-правові документи (табл. 4.8).

Таблиця 4.8. Застосування показника індексу інфляції

Випадки застосування	*Сутність застосування*	*Підстава*
1	*2*	*3*
Індексація грошових доходів громадян	Підвищення грошових доходів громадян у зв'язку з індексацією здійснюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому офіційно опубліковано індекс споживчих цін, якщо його величина перевищила поріг індексації (101 %)	Ст. 2 Закону України "Про індексацію грошових доходів населення" від 03.07.91 р. № 1282-XII[24]; п. 11 Порядку проведення індексації грошових доходів населення, затвердженого постановою КМУ від 17.07.2003 р. № 1078[25]
Компенсація громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням	Компенсація проводиться у разі затримки на один і більше календарних місяців виплати грошових доходів	П. 4 Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати, затвердженого

[24] Закон України "Про індексацію грошових доходів населення" від 06.02.2003 № 491-IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[25] Постанова КМУ № 1078 від 17.07.2003 р. "Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=1078-2003-%EF.

термінів їх виплати		постановою КМУ від 21.02.2001 р. № 159[26]

Продовження табл. 4.8

1	*2*	*3*
Індексація розміру орендної плати за землю	Індексація здійснюється, якщо договором оренди не передбачено інше, при цьому п. 10 Типового договору оренди землі передбачена обов'язковість обговорення цієї умови	Ст. 21 Закону України "Про оренду землі" від 06.10.1998 р. № 161-XIV[27]; лист ДПАУ від 21.04.2004 р. № 3047/6/11-1316[28]
Індексація розміру орендної плати за державне майно	Проведення індексації розміру орендної плати є істотною умовою договору оренди	Ст. 10 Закону України "Про оренду державного та комунального майна" від 10.04.1992 р. № 2269-XII[29]; п. 12-13 Методики розрахунку і порядку використання плати за оренду державного майна, затверджених постановою КМУ від 04.10.1995 р. № 786[30]
Індексація простроченого грошового зобов'язання	Індексується за весь час прострочення	Ст. 625 ЦКУ[31]
Індексація розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей	Застосовується загальний індекс інфляції, який розраховується на основі щомісячних індексів інфляції, що затверджуються Держкомстатом	П. 2 Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.1996 р. № 116[32]

Примітки: *Щодо особливостей адміністрування збору за спеціальне використання лісових ресурсів у 2010 р. ДПАУ висловилась у листі від 28.01.2010 р. № 1377/7/15-0817.*

[26] Постанова КМУ від 21.02.2001 р. № 159 "Про затвердження Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law2/main.cgi?nreg=159-2001-%EF&chk=4/UMfPEGznhlvYy.ZilBhlt WHdl9osFggkRbI1c.

[27] Закон України "Про оренду землі" від 06.10.98 р. № 161-XIV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14.

[28] Лист ДПАУ від 21.04.2004 р. № 3047/6/11-1316 [Електронний ресурс]. – [Режим доступу]: http://ua-info.biz/legal/baseqe/ua-amtubr.htm

[29] Закон України "Про оренду державного та комунального майна" від 10.04.92 р. № 2269-XII зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – [Режим доступу]: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2269-12

[30] Методика розрахунку і порядку використання плати за оренду державного майна, затверджена постановою КМУ від 04.10.1995 р. № 786 [Електронний ресурс]. – [Режим доступу]: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/786-95-п

[31] Цивільний кодекс України від 16.12.2004 р. № 435-IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=20&nreg=435-15.

[32] Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – [Режим доступу]: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п

Показники табл. 4.8 показують наявність ряду нормативних документів, що регулюють врахування інфляційного впливу на величину різних видів зобов'язань суб'єктів господарювання. Разом з тим, єдиний узагальнений підхід відсутній. Крім того, в системі бухгалтерського обліку не передбачено додаткових рахунків, що відображали б різницю у величині зобов'язань, яка виникає у результаті інфляції. Як правило, зростання суми зобов'язань відображається у складі витрат періоду або витрат виробництва, в окремих випадках на рахунках з обліку додаткових доходів чи витрат, які виникають у разі спорів. Розглянемо коригування величини зобов'язань та способи їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Індексація грошових доходів громадян. Законодавчі вимоги до перегляду суми доходів громадян у зв'язку з інфляційними процесами розглянуто в розділі 3. Відповідно до ст. 2 Закону України "Про індексацію грошових доходів населення" від 03.07.91 р. № 1282-XII; п. 11 Порядку проведення індексації грошових доходів населення, затвердженого постановою КМУ від 17.07.2003 р. № 1078, підвищення грошових доходів громадян у зв'язку з індексацією здійснюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому офіційно опубліковано індекс споживчих цін, якщо його величина перевищила поріг індексації (101 %).

Відповідно до п. 4 Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати, затвердженого постановою КМУ від 21.02.2001 р. № 159, компенсація громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати проводиться у разі затримки на один і більше календарних місяців виплати грошових доходів.

На рахунках бухгалтерського обліку операції з коригування заробітної плати на рівень інфляції в результаті її несвоєчасної виплати здійснюються за допомогою типових кореспонденцій (наведено в табл. 4.9), а також рахунків бухгалтерського обліку, запропонованих у попередніх параграфах роботи (розроблені підходи – табл. 4.10).

Таблиця 4.9. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку заробітної плати, проіндексованої на рівень інфляції

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т

1	Нараховано заробітну плату	2000,00	***9Xi***	661
2	Виплачено затриману суму заробітної плати, а також суму індексації	2000,00+2000x15%= 2300,00	661	301

При застосуванні запропонованих рахунків для відображення інфляційного впливу необхідно застосовувати наступний комплекс кореспонденцій.

Таблиця 4.10. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку заробітної плати до виплати, та суми індексації

№ з/п	*Зміст господарської операції*	*Сума, грн.*	*Кореспонденція рахунків*	
			Д-т	*К-т*
1	Нараховано заробітну плату	2000,00	***9Xi***	661
2	Виплачено затриману суму заробітної плати	2000,00	661	301
3	Відображено різницю між проіндексованою заробітною платою та несвоєчасно виплаченою заробітною платою	2000x15%= 300,00	***9Xi***	661
4	Здійснено відрахування із заробітної плати ЄСВ (37,2%)	111,6	***9Xi***	65
5	Виплачено суму індексації	300,00	661	301

Відповідно до табл. 4.10, донараховується заробітна плата, відповідно, і збільшується суми до виплати. Також, використовуючи окремий рахунок витрат для сум індексації в бухгалтерському обліку, не будуть завищуватися витрати виробництва (якщо заробітна плата нараховується робітникам основного виробництва), та, відповідно, собівартість виготовленої продукції.

Не менш значимою є проблема індексування кредиторської та дебіторської заборгованості. Розглянемо нормативне регулювання даних зобов'язань детальніше на рис. 4.4.

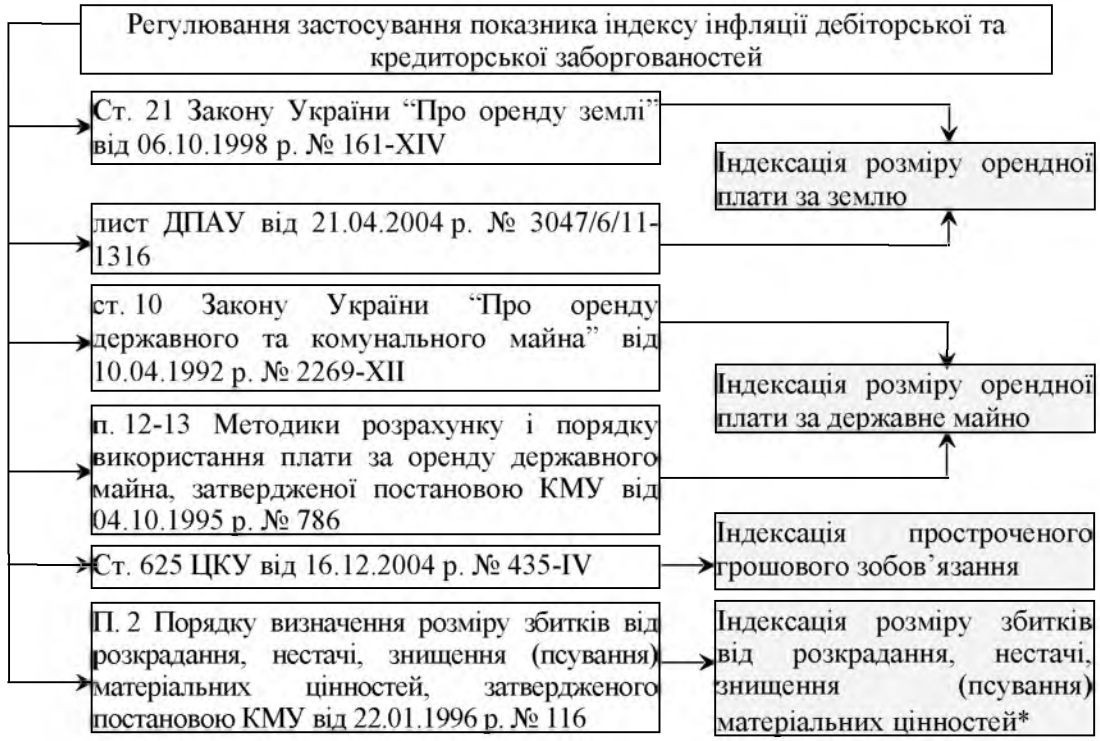


Рис. 4.4. Нормативне регулювання застосування показника індексу інфляції дебіторської та кредиторської заборгованостей

Аналізуючи рис. 4.4, бачимо, що індексація розміру орендної плати за землю законодавчо закріплена у ст. 21 Закону України "Про оренду землі" від 06.10.1998 р. № 161-XIV та листі ДПАУ від 21.04.2004 р. № 3047/6/11-1316, в яких сказано, що індексація здійснюється, якщо договором оренди не передбачено інше, також зазначається, що у договорі оренди землі передбачена обов'язковість обговорення цієї умови, тобто, обов'язковість коригування орендної плати недержавного майна законодавчо не передбачена. Індексація розміру орендної плати за державне майно, також регулюється двома нормативними документами: ст. 10 Закону України "Про оренду державного та комунального майна" від 10.04.1992 р. № 2269-XII та п. 12-13 Методики розрахунку і порядку використання плати за оренду державного майна, затвердженої постановою КМУ від 04.10.1995 р. № 786.

У ст. 10 Закону України "Про оренду державного та комунального майна" від 10.04.1992 р. № 2269-XII; п. 12-13 Методики розрахунку і порядку використання плати за оренду державного майна, затвердженої постановою КМУ від 04.10.195 р. № 786 зазначається, що проведення індексації розміру орендної плати є істотною умовою договору оренди.

* до 2 грудня 2010 р.

Тобто, обов'язковість коригування орендної плати недержавного майна не передбачена законодавством, проте на практиці доволі часто у договорах оренди зазначається умова щодо коригування орендних платежів на індекс інфляції. Тобто, орендодавець не бажає втратити частину коштів в результаті знецінення грошової одиниці (в розмірі втрати купівельної спроможності грошових коштів) в умовах інфляції.

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку коригувань орендних платежів на індекс інфляції у орендаря та орендодавця. Припустимо, підприємство "А" у січні 2010 р. здало в оренду підприємству "Б" приміщення вартістю 100 000 грн. (щомісячна орендна плата складає 1200 грн.). Відповідно до умов договору орендні платежі підлягають щомісячному коригуванню на рівень інфляції. У січні індекс інфляції становив 101,8%, а у лютому – 101,9%. У табл. 4.11 та 4.12 наведено відповідно діючий та запропонований порядок врахування вказаних операцій з коригування зобов'язань за орендою на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 4.11. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оренди у орендодавця з відповідними коригуваннями на рівень інфляції

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Передано приміщення підприємству "Б" в операційну оренду	100 000,00	103.1	103.2
2	Відображено належну до одержання орендну плату	1 200,00	373	713
3	Нараховано ПДВ	200,00	713	641
4	Відображено суму інфляційного коригування вартості орендних платежів	1200х101,8%= 21,60	373	***ZXi***
5	Відкориговано ПДВ на суму індексації орендного платежу	3,60	***ZXi***	641

Виділяючи вплив інфляції окремим об'єктом бухгалтерського обліку, отримуємо окрему кореспонденцію бухгалтерських рахунків для відображення вказаної величини (табл. 4.12).

Таблиця 4.12. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оренди у орендаря з відповідними коригуваннями на рівень інфляції

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Прийнято в операційну оренду автомобіль	100 000,00	01	–

2	Нараховано до сплати орендну плату	1 200,00	91	685
3	Відображено ПДВ	200,00	641	685
4	Відображено суму інфляційного коригування вартості орендних платежів	1200х101,8%= 21,60	***9Xi***	685
5	Відкориговано ПДВ на суму індексації орендного платежу	3,60	641	685

Застосування запропонованих аналітичних рахунків для розкриття підвищень зобов'язань на рівень інфляції дозволяє забезпечувати повноту облікових даних та належний ступінь аналітичності бухгалтерської інформації з метою правильної оцінки джерел формування майна підприємства. При цьому списання даних витрат і доходів на фінансовий результат забезпечує формування актуального (відповідно до економічних умов, що склалися в країні) показника прибутку (збитку).

Дебіторська та кредиторська заборгованість

З метою правильного формування інформації в бухгалтерському обліку розрізняють розрахунки з контрагентами у вигляді дебіторської та кредиторської заборгованості. Однак, відповідно до ЦКУ такі відносини реалізуються відповідно до умов договорів, а тому порядок коригування на рівень інфляції розглянемо, об'єднавши в одну групу розрахунків.

Оскільки дебіторська заборгованість є по суті іммобілізацією, тобто вилучення з господарського обороту, власних оборотних коштів підприємства, яка супроводжується непрямими втратами, будь-яке підприємство зацікавлене у максимально можливому прискоренні обороту коштів у вигляді дебіторської заборгованості. З кредиторською заборгованістю справа стоїть навпаки: це джерело коштів, тому підприємство зацікавлене у максимально тривалому використанні чужих коштів, тобто у відтягуванні строку платежу[33].

Щоб стимулювати прискорення розрахунків багато підприємств застосовують систему знижок, суть якої полягає в тому, що в договори купівлі/продажу, як правило, включають опцію про знижку з ціни за умови оплати отриманої продукції у достатньо короткі строки. Якщо покупець не користується опцією, тобто оплачує товар з передбаченою договором істотною відстрочкою платежу, у нього на деякий час з'являється додаткове джерело коштів, але це джерело вже не безкоштовне, так як покупець відмовився від знижки[34].

Справа в тому, що дебіторська заборгованість є активом; для підтримання будь-якого активу потрібні джерела, які, в основному, не безкоштовні. У

[33] Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с. – С. 511.
[34] Там само.

більшості випадків неможливо вказати, на які цілі використано те чи інше джерело. Несвоєчасне надходження коштів у погашення дебіторської заборгованості знижує платоспроможність підприємства і нерідко змушує його звернутися в банк за короткостроковою позикою на поповнення оборотних коштів та виконання своїх зобов'язань перед кредиторами. Банк бере відсотки за надані кредити, які і можуть бути пов'язані з дебіторською заборгованістю як першопричиною взяття кредиту[35].

Тут варто виділити дві ситуації:

– методи пришвидшення повернення сум заборгованості,

– коригування вартості заборгованості в результаті прострочення терміну погашення.

В першому випадку підприємство може у договорі зазначати в них пункт щодо коригування вартості суми заборгованості із збільшенням тривалістю погашення даного виду заборгованості. Також деякі підприємства у договорах зазначають можливість отримання знижки при миттєвій оплаті товарів (робіт, послуг).

Щодо даної ситуації В.В. Ковальов наводить дуже влучний приклад, в якому визначається порядок розрахунку суми можливої знижки, яка не буде збитковою для підприємства.

Припустимо, що оборотність коштів, вкладених в дебіторську заборгованість, зросла за звітний період на 20 днів. Якщо банк надає позики під 60 % річних, то за ці 20 додаткових днів за кожну тисячу гривень позики довелося б сплатити:

$$1000 \cdot \frac{60\%}{100\%} \cdot \frac{20}{360} = 33{,}3 \ \textit{грн.}$$

Таким чином, відносні втрати складають 3,3 % (33,30 грн. : 1000,00 грн.), тому для їх скорочення підприємство може надати своїм покупцям знижку до 3 % з відпускної ціни для стимулювання їх повернення до попередньої системи оплати[36].

У другому випадку все набагато простіше, адже коригування суми простроченої дебіторської заборгованості регламентовано ч. 2 ст. 625 ЦК України, в якому зазначається, що "боржник, який прострочив виконання грошового зобов'язання, зобов'язаний на вимогу кредитора сплатити суму

[35] Там само, с. 512.

[36] Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с. – С. 512.

боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час прострочення, а також 3% річних від простроченої суми, якщо інший розмір не встановлений договором або законом".

Для визначення індексу інфляції за період заборгованості необхідно щомісячні індекси, що відносяться до відповідного періоду, перемножити. У випадках, коли відшкодуванню підлягає сума, яка складається з внесків, зроблених у різні періоди, кожен внесок збільшується на величину індексу відповідного періоду, результати підсумовуються[37].

Розглянемо порядок розрахунку інфляційних втрат. Наприклад, сума заборгованості підприємства "А" у звітному періоді склала 20000,00 грн., індекс інфляції за рік становив: у жовтні – 100,9, у листопаді – 101,1. Для зручності поділимо кожен індекс на 100, оскільки вони виражені у відсотках, та проіндексуємо заборгованість: 20 000,00 х1,009х1,011=20401,98 грн.

Таким чином, інфляційні втрати у нашому прикладі склали 401,98 грн. (20401,98-20 000,00).

При застосуванні індексу інфляції слід також мати на увазі, що індекс розраховується не на кожну дату місяця, а у середньому на місяць; тому умовно слід вважати, що сума, внесена за період з 1 по 15 число відповідного місяця (наприклад, червня), індексується за період з урахуванням червня, а якщо з 16 по 31 число, то розрахунок починається з наступного місяця – червня.

Чинне законодавство та судова практика (Вищий господарський суд України у Постанові № 22/378-26/137[38]) виходять з того, що втрати внаслідок інфляційних процесів за своєю правовою природою не тотожні неустойці (штрафу, пені), їх потрібно розцінювати як суму знецінення грошових коштів за прострочення грошового зобов'язання за певний період. Вони є невід'ємною складовою основного боргу.

У зв'язку із даним твердженням такі суми повинні мати окреме відображення на рахунках бухгалтерського обліку, інших ніж рахунок 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки". Тому, ситуація 8 буде мати наступне відображення у бухгалтерському обліку (табл. 4.13).

Таблиця 4.13. Відображення інфляційних нарахувань на рахунках бухгалтерського обліку

[37] Корсиченко К. Відшкодування інфляційних втрат за порушення грошового зобов'язання / К. Корсиченко // Консультант бухгалтера. – 2010. – № 11. – С. 22-32. – С. 24.

[38] Постанова Вищого господарського суду України від 23.05.2007 р. №22/378-26/137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kapitalizator.com/postanova-vhsu-vid-23-travnya-2007-r-22-378-26-137.

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Відображено заборгованість перед постачальниками за поставлені виробничі запаси	10000,00	20	631
2	Здійснено інфляційні нарахування на суму кредиторської заборгованості	200,99	***9Xi***	631

Також слід підкреслити той факт, що інфляційні нарахування відповідно до Постанови № 3/277[39] проводилися на суму боргу з інфляційними нарахуваннями за попередні періоди, що не відповідає вимогам норм чинного законодавства, зокрема положенню ст. 625 ЦК України[40], що передбачає нарахування індексу інфляції тільки на суму боргу, що також підтверджується Листом № 62-97р[41]. Тобто, коригування грошових зобов'язань завжди здійснюється від первісної вартості таких зобов'язань.

Питання, пов'язані з нарахуванням та стягненням інфляційних втрат, і нині є предметом дискусії. Проте саме застосування ч. 2 ст. 625 ЦК України і є одним з інструментів, який дисциплінує боржників, оскільки невиконання боржником зобов'язання з погашення заборгованості, незалежно від обставин, дає кредитору право вимагати від боржника оплати суми боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час прострочення[42].

Кредитор як власник присуджених судом грошових коштів з моменту їх виплати на його користь зможе отримати з них прибуток, наприклад, від вкладення їх на депозитний рахунок у банку. Тобто у разі прострочення сплати кредитор не отримує суму грошей, яку міг би отримати, і зазнає збитки, схожою за характером з упущеною вигодою.

Порядок відшкодування таких втрат регулюється статтею 625 ГК. Ця стаття передбачає, що боржник, що прострочив виконання грошового зобов'язання, на вимогу кредитора зобов'язаний сплатити суму боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час прострочення, а також 3 % річних від простроченої суми, якщо інший розмір відсотків не встановлений договором або законом.

---

[39] Постанова Вищого господарського суду України від 10.11.2009 р. № 08/94-09 "Про стягнення 2019559,88 грн." [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[40] Цивільний кодекс України від 16.12.2004 р. № 435-IV зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=20&nreg=435-15.

[41] Лист Верховного Суду України від 03.04.1997 р. № 62-97р "Рекомендації щодо порядку застосування у рішенні суперечок деяких норм чинного законодавства (за матеріалами справ, розглянутих Верховним Судом України)" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[42] Корсиченко К. Відшкодування інфляційних втрат за порушення грошового зобов'язання / К. Корсиченко // Консультант бухгалтера. – 2010. – № 11. – С. 22-32. – С. 22.

Однією з форм цивільно-правової відповідальності боржника за порушення грошових зобов'язань є відшкодування кредитору інфляційних втрат. Ця норма чинного законодавства цілком виправдана, оскільки ринкові відносини, як показує досвід десятиліть, супроводить інфляція, інфляційні нарахування, що розраховуються, відображають суму збитків кредитора, викликаних знеціненням несвоєчасно повернених йому грошових коштів[43].

У свою чергу, Верховний Суд України у Постанові № 10/557- 26/155 вказав, що передбачене законом право кредитора вимагати сплати боргу з урахуванням індексу інфляції та відсотків річних є способом захисту його майнового права та інтересу, суть якого полягає у відшкодуванні матеріальних втрат кредитора від знецінення грошових коштів у результаті інфляційних процесів та у отриманні компенсації (плати) від боржника за користування ним грошовими коштами, що належать до сплати кредитору.

Отже, інфляційні нарахування на суму боргу та відсотки річних входять до складу грошового зобов'язання.

Необхідно звернути увагу на два моменти, за наявності яких підприємство має право на відшкодування (рис. 4.5).

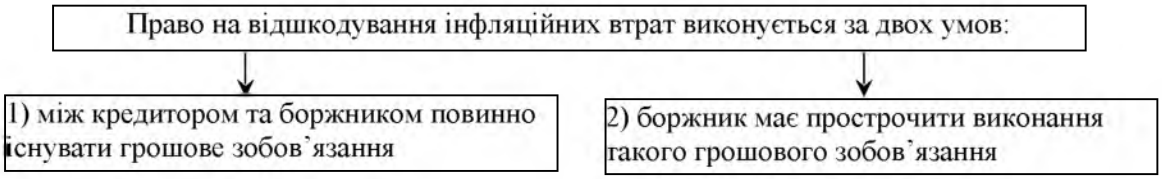


Рис. 4.5. Умови відшкодування інфляційних втрат

Отже, до суду необхідно звертатися при наявності цих двох умов зі спроможністю їх довести.

Загальне поняття зобов'язання визначене ст. 509 ГК, що встановлює що зобов'язання є правовідносинами, в яких одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку. Підстави виникнення зобов'язань встановлені статтею 11 цього кодексу.

Розрахунок інфляційних втрат, а також питання, пов'язані із стягненням, нині є предметом дискусій. Велике значення для їх розгляду має судова

[43] Там само, с. 22-23.

практика, центральне місце у якій займають Рекомендації Верховного Суду України з порядку застосування індексів інфляції при розгляді судових справ.

Так, Верховний Суд України у Листі № 62-97 р.[44] вказав, що індекси інфляції розраховуються Мінстатом України (нині – Держкомстат) починаючи з серпня 1991 року щомісячно і публікуються у пресі, зокрема, у газеті "Урядовий кур'єр" у період з 5 по 10 число наступного за звітним місяця. Повідомлені засобами масової інформації з посиланням на Мінстат України (нині Держкомстат) ці показники є офіційними (згідно із ст. 19, 21, 22 Закону про інформацію) та можуть використовуватися для проведення перерахунків грошових сум.

Для визначення індексу інфляції за період заборгованості необхідно щомісячні індекси, що відносятся до відповідного періоду, перемножити. У випадках, коли відшкодуванню підлягає сума, яка складається з внесків, зроблених у різні періоди, кожен внесок збільшується на відповідного періоду, результати підсумовуються[45].

Ця рекомендація Верховного Суду України часто є основою розрахунку інфляційних втрат, що стягуються господарськими судами. Зокрема, такий механізм обчислення середньомісячної інфляції був застосований Вищим господарським судом України при вирішенні ряду справ.

Крім того, необхідно звернути увагу, що при стягненні інфляційних збитків у судовому порядку необідно керуватися Роз'ясненням №02-5/223, яким визначено, що індекс інфляції є величиною змінною. Відповідно позивач, для стягнення збитку з урахуванням цього індексу повинен надати господарському суду обгрунтований розрахунок відповідної суми з урахуванням цього індексу.

Основним завданням бухгалтерського обліку є документальне обґрунтування дій в межах господарської діяльності. Відповідно, для підтвердження позовної заяви з претензіями щодо відшкодування інфляційних збитків доцільно надавати таблицю з індексами інфляції з посиланням на публікацію в офіційному виданні. При стягненні інфляційних нарахувань застосовується загальний термін позовної давності – 3 роки. У

[44] Лист Верховного Суду України від 03.04.1997 р. № 62-97р "Рекомендації щодо порядку застосування у рішенні суперечок деяких норм чинного законодавства (за матеріалами справ, розглянутих Верховним Судом України)" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://portal.rada.gov.ua.

[45] Корсиченко К. Відшкодування інфляційних втрат за порушення грошового зобов'язання / К. Корсиченко // Консультант бухгалтера. – 2010. – № 11. – С. 22-32. – С. 24.

Додатку наведено приклади практичних ситуацій, пов'язаних зі стягненням інфляційних процентів.

Як бачимо, Постанови Вищого господарського суду України не мають обґрунтувань конкретними законодавчими актами, за якимм судді могли б приймати свої рішення, кожному підприємству необхідно неодмінно доводити свої права на всі інфляційні втрати та 3% річних, ми вважаємо, що необхідно передбачити на законодавчому рівні перелік необхідних документів та розрахунків, які потрібно надавати до суду, щоб якомога чіткіше обгрунтувати суми, які кредитор вимагає від свого боржника, оскільки суддя не є бухгалтером він не може сам зрозуміти походження усіх сум і тому може неправильно приймати своє рішення, щодо вимагання від боржника інфляційних втрат та 3 % річних.

До *обов'язкових документів при заведенні справи необхідно включити:*

– договір, що був укладений з боржником;

– дані органів статистики з приводу нарахованого індексу інфляції за всі періоди на які нараховуються інфляційні втрати;

– додати сам розрахунок, який відображає як саме утворилася сума інфляційних втрат, яка зазначається у позові;

– висновок експерта, що підтверджує або непідтверджує відповідні нарахування.

Індексація розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.

Відповідно до п. 2 Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116 до розміру збитку від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей застосовувався* загальний індекс інфляції, який розраховується на основі щомісячних індексів інфляції, що затверджуються Держкомстатом.

Згідно з чинним законодавством винна особа повинна була сплатити суму відшкодування завданих збитків, яка розраховується наступним чином:

$$Р_з = [(Б_в - А) \times I_{інф.} + ПДВ + А_{зб}] \times 2,$$

де $Р_з$ – розмір збитків; $Б_в$ – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей; А – амортизаційні відрахування; $I_{інф.}$ – загальний індекс інфляції, який

* Даний порядок був чинний до грудня 2010 р.

розраховується на підставі щомісячно визначених Мінстатом індексів інфляції; ПДВ – розмір податку на добавлену вартість; $А_{зб}$ – розмір акцизного.

Так, наприклад, на підприємстві 21.04.2010 р. в результаті проведення інвентаризації було виявлено недостачу матеріалів на суму 10000,00 грн. Винну особу було виявлено 21.05.2010 р. та притягнено її до матеріальної відповідальності за викрадені ОЗ. Припустимо у квітні індекс інфляції становив 105,6, а у травні – 106,1. Розрахунок суми, яку має відшкодувати винна особа буде виглядати наступним чином:

(10 000,00 х 1,056 х 1,061 + 2000,00) х 2= 26408,32 (грн.)

На рахунках бухгалтерського обліку дана ситуація буде відображена наступним чином (табл. 4.14).

Таблиця 4.14. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з відшкодування винною особою завданих збитків

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	В ході здійснення інвентаризації виявлено недостачу матеріалів	10 000,00	947	201
2	Відкориговано суму ПДВ з недостачі	2 000,00	947	641
3	Відображено суму недостачі на рахунку позабалансового обліку	12 000,00	072	–
4	Встановлено винну особу та нараховано суму матеріального збитку	13 204,16	375	716

Продовження табл. 4.14

1	2	3	4	5
5	Встановлено винну особу та нараховано суму штрафу	13 204,16	375	642
6	Утримано із заробітної плати винної особи суму завданого збитку	26 408,32	661	375
7	Погашено заборгованість перед бюджетом	13 204,16	642	311

З метою забезпечення аналітичності бухгалтерського обліку, зокрема в розрізі інфляційних сум, доцільно відображати операції на рахунках бухгалтерського обліку наступним чином (табл. 4.15).

Таблиця 4.15. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з відшкодування винною особою завданих збитків

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	В ході здійснення інвентаризації виявлено недостачу матеріалів	10 000,00	947	201

2	Відкориговано суму ПДВ з недостачі	2 000,00	947	641
3	Відображено суму недостачі на рахунку позабалансового обліку	12 000,00	072	
4	Встановлено винну особу та нараховано суму матеріального збитку	12 000,00	375	716
5	Встановлено винну особу та нараховано інфляційні	1 204,16	375	7і
6	Встановлено винну особу та нараховано суму штрафу	13 204,16	375	642
7	Утримано із заробітної плати винної особи суму завданого збитку	26 408,32	661	375
8	Погашено заборгованість перед бюджетом	13 204,16	642	311

За використання наведеного в табл. 4.15 механізму відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку може бути забезпечена не лише достовірність облікових даних, але й об'єктивність інформації.

Оскільки визначення суми збитку нині віднесено на розсуд суб'єктів оцінки, отримання інформації про додаткові доходи у зв'язку з інфляційними процесами ускладнилося (як правило, така частина боргу не виділяється у висновку оцінщика). Необхідне належне документальне обгрунтування аналітичної інформації.

Коригування зобов'язань за дивідендами.

Кредиторська заборгованість за нарахованими дивідендами є одним із видів доходів фізичних осіб, який встановлюється і виплачується різні періоди. Це обумовлює необхідність розглянути порядок актуалізації даних зобов'язань відповідно до макроекономічних умов, які змінюються.

Якщо розглядати вплив інфляції на дивіденди, то дане питання піднімалося Н.В. Харченко[46]. Як вже зазначалося вище, інфляція може призвести до завищення фінансового результату підприємства, отже зросте і база для оподаткування. Як відмічає Н.В. Харченко, зростання податкових платежів призводить до зменшення вільних коштів. Автор пропонує наступне: "…дохід в такі періоди потрібно розраховувати, виходячи з економічної концепції прибутку, а не з облікових даних. Розмір дивідендів потрібно визначати, спираючись на фінансову політику і плановий рівень надходжень, а не на дані про дохід за попередні періоди. Якщо в періоди високої інфляції покладатися на облікові оцінки доходу, то легко переоцінити допустиму величину дивідендів[47]. Зі зростанням інфляції

[46] Харченко Н.В. Зарубіжний досвід обліку інфляції і дивідендів / Н.В. Харченко Проблеми теорії і практики обліку, аналізу, аудиту та шляхи їх вирішення: Матеріали Всеукраїнської науково-метод. конф. 3-5 травня 2006 р. – Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2006. – 256 с.

[47] Там само, с. 75

зменшується спроможність підприємства виплачувати дивіденди, адже збільшуючи базу до оподаткування ми збільшуємо податки, та в результаті отримуємо менші прибутки, які в подальшому повинні розподілятися між акціонерами. Дана проблема висвітлена у статті Н.В. Харченко, в якій зазначається, що "зміна амортизаційних відрахувань, зростання потреби в грошах через зростання цін також підривають здатність компанії виплачувати дивіденди"[48]. Крім того, виникає небезпека, що при розподілі "інфляційного прибутку" між акціонерами до цієї частки увійде частина власного капіталу підприємства. З цього приводу Р.Г. Каспіна та А.С. Логінов зазначають, що "такий розподіл в результаті відбувається за рахунок оборотних засобів, тобто можна сказати, що на споживання спрямовується власний капітал акціонерів. Завищення фінансових результатів при заниженій вартості активів породжує необгрунтоване завищення показника рентабельності підприємства з усіма негативними наслідками в реальній оцінці його діяльності"[49].

Отже, важливим елементом бухгалтерського обліку є оцінка, яка забезпечує дотримання таких вимог до фінансової звітності, як точність, правдивість, достовірність і реальність даних, в умовах інфляції це не виключення. Саме від точної оцінки інфляції на фінансову звітність залежить адекватність, надійність даних, які надаються бухгалтерським обліком. Піддаються оцінці також й інфляційні втрати та доходи, які виникають при наявності у підприємства дебіторської та кредиторської заборгованості. Право на дані нарахування в суді необхідно довести, оскільки є різні варіанти вирішення таких справ, оскільки судова практика неоднозначна, питання пов'язані з нарахуванням та стягненням інфляційних втрат і сьогодні є предметом дискусії. Будь-які зміни вартостей, що впливають на величину зобов'язань у бухгалтерському обліку, можуть бути відображені в бухгалтерському обліку. Безумовно, наслідком таких операцій є зростання витрат підприємства, однак, це дозволить отримати більш об'єктивне значення фінансового результату шляхом відображення операцій на рівні витрат, що відповідають дійсній ситуації на ринку.

Дослідження вказують на те, що кригувати на вплив інфляції необхідно не лише складові активу, але й пасиву. В даному випадку в частині коригувань слід виділити два напрями. По-перше, зміна вартості зобов'язань підприємства внаслідок інфляції. Будь-які зміни вартостей, що впливають на величину

[48] Там само, с. 77

[49] Каспина Р.Г. Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 16

зобов'язань у бухгалтерському обліку, можуть бути відображені в бухгалтерському обліку. Безумовно, наслідком таких операцій є зростання витрат підприємства, однак, це дозволить отримати більш об'єктивне значення фінансового результату шляхом відображення операцій на рівні витрат, що відповідають дійсній ситуації на ринку. При цьому в зміні величини зобов'язань наводиться вплив зміни купівельної спроможності грошової одиниці, в якій виражене зобов'язання. По-друге, відображення зміни власного капіталу внаслідок існування інфляційних процесів. Так, зростання або зниження додаткового капіталу – лише наслідок процесів, які відбуваються з оцінкою складових активу підприємства – відбувається опосередкований вплив на власний капітал. В будь-якому випадку проведення кригувань зобов'язань забезпечує урівноваження податкового навантаження за рахунок відображення витрат, що виникають з дооцінкою заборгованості. Основним питанням, що повинно бути забезпечене, – документальне обгрунтування будь-яких дій, пов'язаних зі зміною суми розрахунків з контрагентами.

4.3. Вплив інфляції на податкові розрахунки: облікове забезпечення

При здійсненні податкових розрахунків механізмом впливу на зміну вартості, що відбувається в країні є індексація. За допомогою даного методу коригування, можна проіндексувати, як деякі об'єкти активів так і зобов'язань підприємства. Зміна вартості може відбуватися з різних причин, однією з основних в Україні є інфляція.

Податкова звітність виконує важливу роль. Зміна вартості у поєднанні з податковою звітністю змінює деякі її показники, при застосування індексації до певних об'єктів обліку.

В наукових дослідженнях приділяється багато уваги проблемам податкових розрахунків. Ці питання розглядалися у працях таких науковців: М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Т.В. Бодрова, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Н.А. Нестеренка, А.Н. Паклар, А.В. Петрова, А.Г. Твердомеда, та інших.

Досліджуючи питання зміни вартості у бухгалтерському обліку, нами досліджено, що такі зміни відбуваються і при здійсненні податкових розрахунків. А зокрема, при застосуванні індексації, можна впливати на деякі показники податкової звітності. Але основною проблемою у податковому законодавстві є те, що деякі об'єкти обліку повинні щорічно індексуватися, якщо коефіцієнт індексації перевищує одиницю, тобто якщо рівень інфляції в країні перевищує 110 % в рік, але якщо індекс інфляції буде коливатися

протягом декількох років на рівні менше ніж 110 %, наприклад, 108-109 %, то об'єкти обліку знецінюються, а індексація не проводиться. Також важливою проблемою зміни вартості та податкової звітності є те, що у податковому законодавстві індексації піддаються не всі об'єкти, які у бухгалтерському обліку підлягають переоцінці, що дає необ'єктивний фактор та зайвий раз підкреслює різницю між фінансовим та податковим обліком.

Результат податкових розрахунків підприємства знаходить відображення у податковій звітності. Відповідно, зміна вартостей в економіці, яка чинить безпосередній вплив на систему господарювання, повинна також враховуватися при формуванні показників податкових декларацій та розрахунків. Основною проблемою є забезпечення єдиних підходів до системного коригування показників бухгалтерського обліку на рівень інфляції згідно з вимогами податкового законодавства, а також вплив таких розрахунків на фінансовий результат, що формується відповідно до вимог П(С)БО України.

Згідно зі ст. 46 Податкового кодексу України *податкова декларація, розрахунок* – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках визначених Податковим кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та / або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

У ст. 29 Податкового кодексу України зазначається, що обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів. Специфічні ставки, фіксовані ставки та показники встановлені кодексом у вартісному вимірі, підлягають індексації.

Об'єкти, які підлягають індексації, мають прямий вплив на показники податкової звітності, що призводить до можливості маніпулювання кінцевим фінансовим результатом. У процесі дослідження, встановлено, що індексація має вплив на деякі податки.

На рис. 4.6 зображено перелік податків, які підлягають зміні вартості.

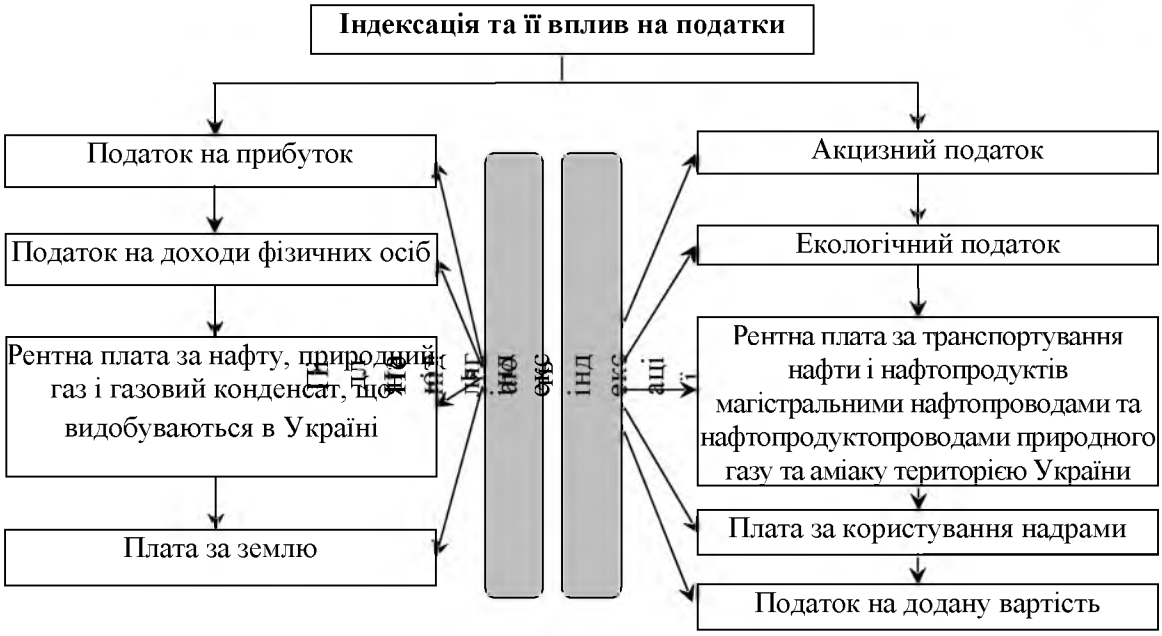


Рис. 4.6. Податки, що підлягають індексації згідно Податкового кодексу України

Податки, на які впливає зміна вартості, прямо залежні з податковими деклараціями, які повинно подавати до податкових органів підприємство, тобто зміна вартості має безпосередній вплив на податкову звітність. Якщо розглядати детальніше відображення результатів індексації в податковій звітності, бачимо, що прямий вплив зміни вартості має на деякі статті податкових декларацій, що призводить до кінцевої зміни суми податку до сплати, що заборгувало підприємство перед бюджетом. За допомогою індексації можна маніпулювати даними кінцевих сум, що призводить до збільшення або зменшення податкового зобов'язання, збільшуючи при цьому або суму фактичного податкового кредиту, на який має право підприємство, або зменшуючи суму податкового зобов'язання.

На рис. 4.7 зображено перелік податкових декларацій, в яких знаходить відображення вплив зміни вартості на деякі статі.

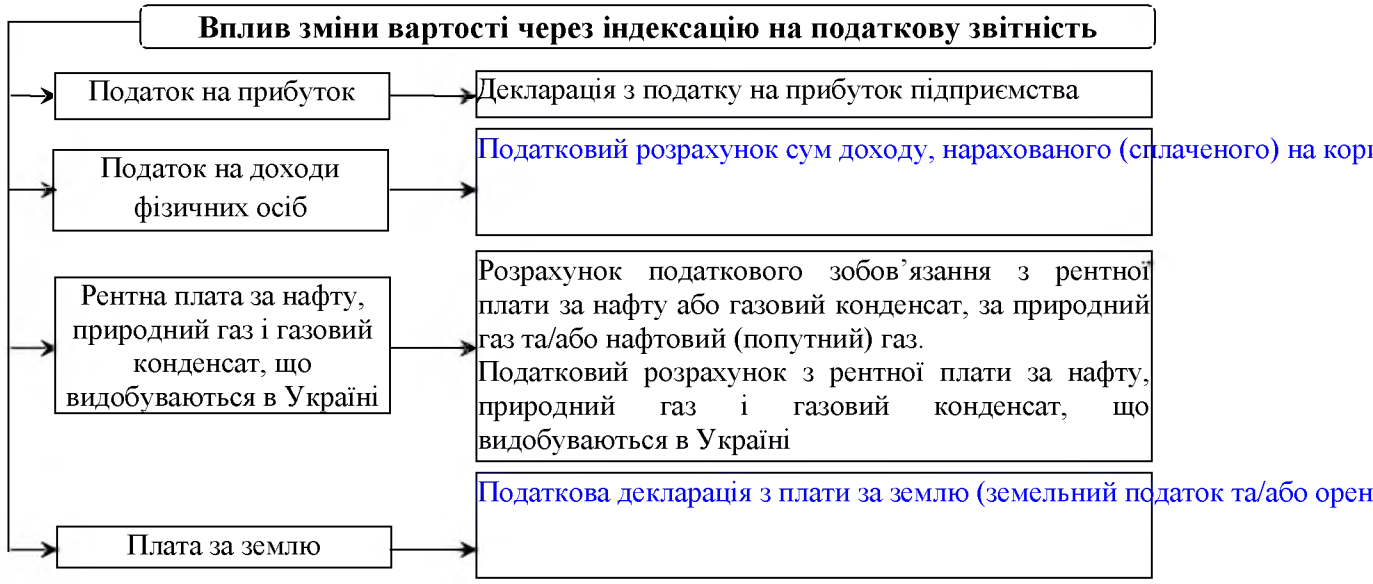


Рис. 4.7. Вплив зміни вартості через індексацію на податкову звітність

Основою нашого дослідження є податкова звітність, яка пов'язана зі зміною вартості, що прописана на законодавчому рівні (рис. 4.7). При складанні податкової звітності на основі законодавчих вимог до неї, отримуємо зміну вартості певних статей, які за нормативними документами підлягають певному коригуванню на коефіцієнт або на індекс споживчих цін (інфляції).

Розглянемо детальніше податки, для яких на законодавчому рівні передбачено необхідність здійснення коригування.

У Розділі III "Податок на прибуток" Податкового кодексу України, Закону України "Про індексацію грошових доходів населення", Закону України "Про оренду державного та комунального майна", Господарського кодексу України та Цивільного кодексу України зазначається, які об'єкти обліку можуть підлягати індексації, що і наведено у табл. 4.16.

Таблиця 4.16. Об'єкти обліку, що підлягають індексації та відображаються у декларації з податку на прибуток підприємства

№ з/п	*Стаття, що регулює*	*Об'єкт обліку*	*Зміст нормативного документу*
1	*2*	*3*	*4*
1	ст.146 п.21 ПКУ	Основні засоби та амортизація	платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою: **К = [І(а-1) - 10]:100,**

Продовження табл. 4.16

1	*2*	*3*	*4*
			де І(а-і) - індекс інфляції року, за результатами

			якого проводиться індексація. Якщо значення К не перевищує одиниці, індексація не проводиться. Збільшення вартості об'єктів основних засобів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дата балансу) за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року
2	ст. 147 ПКУ	Облік операцій з змлею та їх капітальним поліпшенням	платник податку веде окремий облік операцій з продажу або купівлі землі як окремого об'єкта власності. Витрати, пов'язані з таким придбанням, не підлягають включенню до витрат за звітний податковий період та не підлягають амортизації. Якщо в майбутньому такий окремий об'єкт власності продається, платник податку включає до складу доходів позитивну різницю між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, та сумою витрат, пов'язаних із купівлею такого окремого об'єкта власності, які збільшені на коефіцієнт індексації, визначений у пункті 146.21 статті 146 ПКУ.
3	ст. 148 п. 4 ПКУ	Амортизація витрат, пов'язана з видобутком корисних копалин	платники податку всіх форм власності мають право застосовувати щорічну переоцінку балансової вартості об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин на коефіцієнт індексації, який нараховується за формулою: $\mathbf{К_i = [I(a-1) - 10]: 100}$, де I (a-1) - індекс інфляції, за результатами якої проводиться індексація. Якщо значення Кі неперевищує одиниці, індексація не проводиться
4	ст. 4 ЗУ "Про індексацію грошових доходів населення"	грошові доходи населення	індексація грошових доходів населення проводиться в разі, коли величина індексу споживчих цін перевищила поріг індексації, який установлюється в розмірі 101%
5	ЗУ "Про оренду державного та комуналь-ного майна" ст. 284 п. 1 ГКУ	Розмір орендної плати	істотними умовами договору оренди є: об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації); строк, на який укладається договір оренди; орендна плата з урахуванням її індексації; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу
6	ст. 625 ЦКУ	Прострочене грошове зобов'язання	боржник, який прострочив виконання грошового зобов'язання, на вимогу кредитора зобов'язаний сплатити суму боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час прострочення, а також три % річних від простроченої суми, якщо інший розмір % не встановлений договором або законом

Аналізуючи табл. 4.16, спостерігаємо, що далеко не всі об'єкти обліку коригуються згідно з чинним законодавством, а ті, які підлягають такому коригуванню, повинні бути протестовані на дотримання певних умов, зокрема,

індекс споживчих цін (інфляції) має перевищувати одиницю, тобто становити 110 %, що є не досить правильним, оскільки при рівні інфляції 109 %-108 %, збитки у підприємства майже такі самі, а права на коригування воно не має.

Зміна вартості має вплив на чотири статі декларації з податку на прибуток підприємства, а саме: інші доходи; амортизацію виробничих основних засобів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; прямі витрати на оплату праці; амортизацію витрат пов'язану з видобутком корисних копалин.

На рис. 4.8, зображено вплив зміни вартості на декларацію з податку на прибуток підприємства.

Рис. 4.8. Декларація з податку на прибуток підприємства та зміна вартості в податковому законодавстві

У Розділі IV "Податок на доходи фізичних осіб" Податкового кодексу України, Закону України "Про індексацію грошових доходів населення", Закону України "Про оренду державного та комунального майна" та Господарського кодексу України зазначається, які об'єкти обліку можуть підлягати індексації, що і наведено у табл. 4.19. Але слід також зазначити, що коефіцієнти, які використовуються для обрахунку доходів, а саме, які не

включаються до розрахунку загального місячного (річного) доходу та визначення суми процентів, сплачених платником податку за користуванням іпотечним житловим кредитом з метою нарахування податкової знижки, коригування на дані коефіцієнти здійснюється не за рахунок економічних факторів, які відбуваються в країні, як це трапляється у випадку індексації, а як виключення, вказані коефіцієнти застосовуються лише з метою збільшення суми оподаткування.

Таблиця 4.17. Об'єкти обліку, що підлягають зміні вартості у податковому розрахунку сум доходів, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1 ДФ)

№ з/п	*Стаття, що регулює*	*Об'єкт обліку*	*Зміст нормативного документу*
1	ст. 4 ЗУ "Про індексацію грошових доходів населення"	грошові доходи населення	індексація грошових доходів населення проводиться в разі, коли величина індексу споживчих цін перевищила поріг індексації, який установлюється в розмірі 101 %

Отже, зміна вартості в податку на доходи з фізичних осіб виражається через коригуючі коефіцієнти та індекс споживчих цін (інфляції).

Зміна вартості має вплив на статі податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ) в частинах в яких зазначаються відомості про: заробітну плату та соціальні відрахування; визначення суми процентів, сплачених платником податку за користування іпотечним житловим кредитом з метою нарахування податкової знижки; доходи, що не включаються до розрахунку загального місячного (річного) доходу. На рівень інфляції коригується сума доходів, таким чином впливаючи на зростання суми податку.

Найбільшому впливу зміни вартості на податковий розрахунок, сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. №1 ДФ), через коригуючий коефіцієнт та коефіцієнт індексу споживчих цін (інфляції). Коригуванню піддлягають: доходи, що не включаються до розрахунку загального місячного (річного) доходу; визначення суми процентів, сплачених платником податку за коригування іпотечним житловим кредитом з метою нарахування податкової знижки.

У Розділі X "Рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні" Податкового кодексу України, зазначається, які об'єкти підлягають коригуванню на відповідний

коефіцієнт, який визначається Міністерством фінансів України, що і наведено у табл. 4.18.

Таблиця 4.18. Об'єкти, що підлягають зміні вартості у податковому розрахунку з рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні

№ з/п	*Стаття, що регулює*	*Об'єкт обліку*	*Зміст нормативного документу*
1	ст. 259 п. 1 ПКУ	Нафта та газовий конденсат	…величина коригуючого коефіцієнта обчислюється десятковим дробом з точністю до чотирьох знаків відповідно до актів законодавства з питань проведення статистичних спостережень за змінами цін (тарифів) на споживчі товари (послуги) і розрахунку індексу споживчих цін. Якщо величина коригуючого коефіцієнта, яка застосовується до ставок рентної плати за нафту та газовий конденсат, менше одиниці, такий коригуючий коефіцієнт застосовується із значенням 1 (одиниця)
	ст. 259 п. 2 ПКУ	Природний та нафтовий (попутний) газ	…величина коригуючого коефіцієнта обчислюється десятковим дробом з точністю до чотирьох знаків відповідно до актів законодавства з питань проведення статистичних спостережень за змінами цін (тарифів) на споживчі товари (послуги) і розрахунку споживчих цін. Інформацію про результати обчислення коригуючого коефіцієнта за динамікою митної вартості природного газу Міністерство фінансів України подає щомісяця до 5 числа наступного податкового (звітного) періоду центральному органу виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної економічної політики

Як видно з табл. 4.18, зміна вартості має також вплив і на статті податкового розрахунку з рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні, в частинах, в яких зазначаються вже відкориговані суми про нафту, газовий конденсат, природний газ та нафтовий (попутний) газ, що зображено на рис. 4.9.

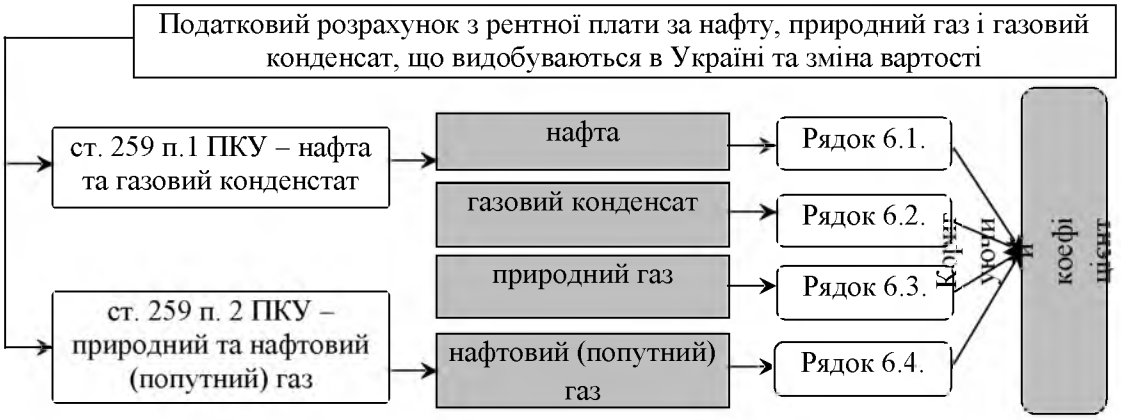


Рис. 4.9. Відображення в податковому розрахунку з рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні та зміна вартості

Виходячи з рис. 4.9, найбільшому впливу зміни вартості через коригуючий коефіцієнт, піддається стаття 6, що включає в себе: рядок 6.1. "нафта", рядок 6.2. "газовий конденсат"; рядок 6.3. "природний газ"та рядок 6.4. "нафтовий (попутний) газ".

У Розділ XIII "Плата за землю" Податкового кодексу України, Закону України "Про оренду землі" зазначається, які об'єкти підлягають коригуванню на відповідний коефіцієнт, що наведено у табл. 4.19.

Таблиця 4.19. Об'єкти, по яких відображається зміна вартості у податковій декларації з плати за землю

№ з/п	*Стаття, що регулює*	*Об'єкт обліку*	*Зміст нормативного документу*
1	*2*	*3*	*4*
1	ст. 271 п. 1.1. ПКУ	База оподаткування земельних ділянок	базою оподаткування є: …нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого ПКУ
2	ст. 289 п. 2 ПКУ	Індексація нормативної грошової оцінки земель	центральний орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року, що визначається за формулою: $\mathbf{K_i = [I - 10] : 100,}$ де I - індекс споживчих цін за попередній рік. У разі якщо індекс споживчих цін не перевищує 110 відсотків, такий індекс застосовується із

			значенням 110.

Продовження табл. 4.19

1	*2*	*3*	*4*
			Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель
3	ст. 21 ЗУ "Про оренду землі"	Індексація розміру орендної плати за землю	Індексація здійснюється, якщо договором оренди не передбачено інше, при цьому у п. 10 типового договору оренди землі передбачена обов'язковість обговорення цієї умови

Зміна вартості має вплив на статі податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності) в частинах, в яких зазначаються відомості про: нормативну грошову оцінку сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення.

На рис. 4.10, зображено вплив зміни вартості на податкову декларацію з плати за землю (земельний податок та/або орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності).

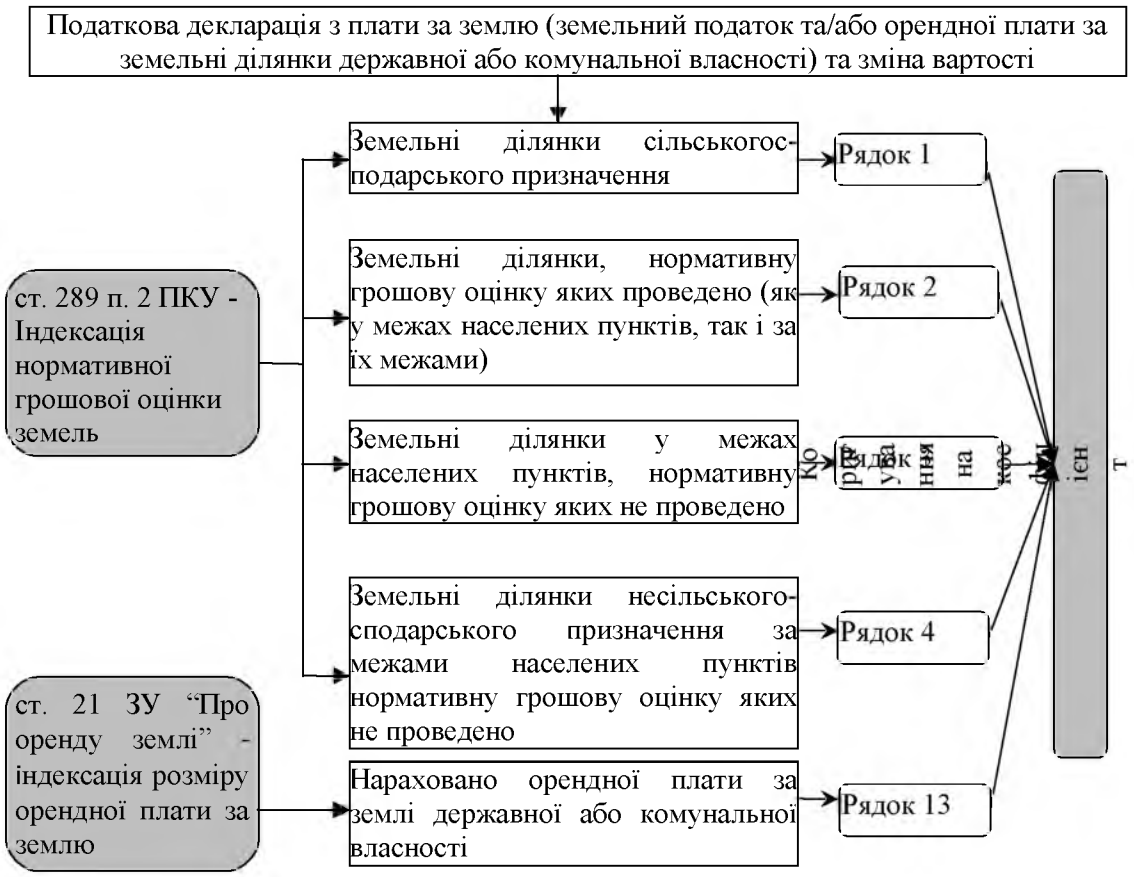


Рис. 4.10. Відображення в податковій декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності) зміни вартості

Отже, впливу зміни вартості через коригуючий коефіцієнт, підлягають: земельні ділянки сільськогосподарського призначення; земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (як у межах населених пунктів, так і за їх межами); земельні ділянки у межах населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено; земельні ділянки несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів нормативну грошову оцінку яких не проведено та нарахування орендної плати за землі державної або комунальної власності.

Після аналізу зміни вартості в податковій звітності, приходимо до висновку, що такі об'єкти бухгалтерського обліку як нематеріальні активи, незавершене будівництво та запаси у податковому законодавстві не підлягають індексації та взагалі не беруться до уваги. На нашу думку, це є неправильним, оскільки підприємства втрачають можливість відобразити переоцінку у податковій звітності. Тому доцільно в статтях, де згадуються основні засоби, застосовувати термін "необоротні активи", що дозволить індексувати незавершене будівництво та нематеріальні активи.

Щодо пропонованої зміни у Податковому кодексі України, то вона матиме такий вигляд: платники податку всіх форм власності зобов'язані право проводити переоцінку об'єктів необоротних активів застосовуючи щорічну індексацію вартості необоротних, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$\mathbf{K = [I(a\text{-}1) - 10]:100,}$$

де I(a-i) – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення К не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Збільшення вартості об'єктів необортних активів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу) за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

Щодо запасів, то їх індексація відповідно до ПКУ не є обов'язковою, оскільки:

– у ст. 152 п. 10 ПКУ, зазначається, що, якщо платник податку приймає рішення про уцінку/дооцінку активів згідно з правилами бухгалтерського

обліку, – така уцінка/дооцінка з метою оподаткування не змінює балансову вартість активів та доходи або витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням зазначених активів;

– П(С)БО 9 "Запаси", зазначає, що підприємством в бухгалтерському обліку і звітності запаси відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Тобто фактично переоцінка запасів, здійснюється лише у разі зменшення корисності активів, оскільки, за національним стандартом дозволена лише уцінка первісної вартості запасів.

Аналізуючи витяги з нормативних документів, приходимо до висновку, що при застосуванні індексації до запасів, утворюватимуться зміни, які призведуть до збільшення/зменшення балансової вартості активів, що суперечить ст. 152 п. 10 ПКУ, до того ж у бухгалтерському обліку здійснюється лише уцінка запасів, як це прописано у П(С)БО 9, тому здійснювати індексацію запасів не є необхідним.

Отже, виходячи з наведених даних в табл. 4.16-4.19 та рис. 4.7-4.10, може стверджувати, що при застосуванні коригувань на коефіцієнти та індекси споживчих цін (інфляції) суб'єкт господарювання може маніпулювати кінцевими даними податкових декларацій, що впливатиме на зменшення до сплати податку на прибуток.

Поширеним механізмом впливу зміни вартості активів та зобов'язань в бухгалтерському обліку є переоцінка, у податковому обліку це індексація, яка проводиться шляхом коригування вартості активів або зобов'язань на коефіцієнт або індекс споживчих цін (інфляції). Переоцінка вартості може проводитися за різних умов, або це уцінка активів та зобов'язань, яка проводиться через втрату їх корисності, або, навпаки, це дооцінка, яка призводить до збільшення їх вартості в результаті різких коливань справедливої вартості таких активів та зобов'язань на ринку.

Основною проблемою, яка виникає при переоцінці активів в бухгалтерському обліку є те, що в законодавстві існує досить багато неузгодженостей, зокрема, це:

- визначення справедливої вартості активів та критеріїв їх переоцінки;
- частота проведення переоцінки та необхідність її проведення.

При переоцінці зобов'язань основним проблемним питанням є те, що не всі їх групи підлягають переоцінці. Орім можливості переоцінки зобов'язань можуть визначатися умовами договорів, які укладаються між контрагентами, інша частина закріплена на законодавчому рівні нормативними

документами. Також слід зазначити, що більшість коригувань проводяться добровільно, тобто за бажанням підприємства, при ігноруванні індексації, дані за об'єктами, стають не досить точними.

З рис. 4.10 видно, що переоцінці у бухгалтерському обліку підлягають не лише необоротні активи, але і запаси. У п. 4.2 розглянуто особливості та порядок проведення переоцінки запасів згідно з правилами бухгалтерського обліку. Щодо податкових розрахунків, то у Податковому кодексі України, а саме у п. 10 ст. 152, зазначається, що якщо платник податку приймає рішення про уцінку/дооцінку активів згідно з правилами бухгалтерського обліку, – така уцінка/дооцінка з метою оподаткування не змінює балансову вартість активів та доходи або витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням зазначених активів. Отже, переоцінка запасів, не повинна впливати на балансову вартість, але впливає на доходи або витрати пов'язані з податком на прибуток підприємств.

До прийняття ПКУ, діяв Наказ ДПАУ від 12.06.2000 р. № 306 "Про внесення змін до Порядку складання декларації про прибуток підприємства", в якому розкривалась переоцінка, а саме:

1) при здійсненні переоцінки з метою визначення чистої реалізаційної вартості запасів, сума уцінки **первісної вартості** запасів (при здійсненні обліку приросту/убутку балансової вартості запасів) виключається зі складу валових витрат звітного кварталу відповідно до пункту 5.9 Закону України від 22.05.97 р. №283/97 "Про оподаткування прибутку підприємств" зі змінами та доповненнями.

Водночас сума дооцінки первісної вартості запасів зменшує об'єкт оподаткування податком на прибуток, але лише в межах попередньої уцінки;

2) при здійсненні переоцінки, не пов'язаної з чистою реалізаційною вартістю запасів, сума уцінки виключається зі складу валових витрат (аналогічно попередній ситуації), а сума дооцінки повинна зменшувати об'єкт оподаткування податком на прибуток на всю суму (без урахування суми попередніх уцінок).

Але, з набранням чинності з 1 квітня 2011 р. Податкового кодексу України, Закон України від 22.05.97 р. №283/97 "Про оподаткування прибутку підприємств", втратив чинність, а тому і всі роз'яснення до нього. В новому законодавстві такі моменти, на жаль, не передбачені.

Щодо зобов'язань, то слід розглянути дебіторську та кредиторську заборгованість. Зміна вартості не оминула і їх, в умовах інфляційної економіки підприємству вигідніше залучати кошти та не повертати їх кредиторові якомога на довший термін, щодо дебіторської заборгованості, то тут все навпаки, даний вид зобов'язань, необхідно, якнайшвидше повертати дані суми з метою уникнення зменшення купівельної спроможності частини власних оборотних коштів.

Як розглядалося раніше (рис. 4.8), зобов'язання підприємства, які піддаються зміні вартості, зокрема, інфляційному впливу, оскільки для України цей процес став досить частим явищем, це: кредиторська заборгованість, дебіторська заборгованість, орендні платежі, заробітна плата та позики банків. При коригуванні вартості активів на індекс інфляції, при здійсненні податкових розрахунків, сума активів збільшувалась, при зобов'язаннях це дещо проблематично, оскільки власники підприємств не прагнуть збільшувати власні зобов'язання.

Розглянемо детальніше вплив зміни вартості на оплату праці у податковому обліку, оскільки у бухгалтерському обліку переоцінка заробітної плати та інших виплат не передбачена. Однак у розділі 3 і п. 4.2 цієї роботи розглянуто питання врахування підвищення цін у заробітній платі як процедури індексації. Індексація грошових доходів населення, законодавчо закріплена двома нормативними документами, а саме ст. 2.4 Закону України "Про індексацію грошових доходів населення" від 03.07.91 р. № 1282-XII та п. 11 Порядку проведення індексації грошових доходів населення, затвердженого постановою КМУ від 17.07.2003 р. № 1078, в яких сказано, що підвищення грошових доходів громадян у зв'язку з індексацією здійснюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому офіційно опубліковано індекс споживчих цін, якщо його величина перевищила поріг індексації (101 %). Компенсація громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням терміну їх виплати, регулюється у п. 4 Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати, затвердженого постановою КМУ від 21.02.2001 р. № 159, де зазначається, що компенсація громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати проводиться у разі затримки на один і більше календарних місяців виплати грошових доходів. Отже, доходи громадян на законодавчому рівні захищені від знецінення.

Коригування грошових зобов'язань завжди здійснюється на основі їх первісної вартості. У п. 4.2 детально проаналізовано порядок врахування інфляційного впливу та його відображення в бухгалтерському обліку. В частині зростання вартості на коригування рівня інфляції на сплату податків це впливає зростанням доходів від перегляду величини кредиторської заборгованості. З дотриманням вимог розділу 3 Податкового кодексу України збільшення суми кредиторської (або дебіторської) заборгованості або відображення компенсації збитку сприяє збільшенню нарахованого податку на прибуток. Отже, дослідники проблем облікового відображення впливу інфляції неодноразово відзначали, що інфляція є своєрідним податком, додатковим навантаженням для підприємства. Разом з тим, діючим податковим законодавством встановлені певні правила врахування інфляційного впливу, що також змінюють величину податкових зобов'язань підприємства перед бюджетом. Основною проблемою є виконання встановлених норм законодавства в частині перерахунку активів і пасивів, які б дозволили дотримуватися існуючого порядку без негативних наслідків. Крім того, при дотриманні норм чинного законодавства в частині податків і бухгалтерського обліку необхідним є досягнення оптимізації податкового навантаження.

Висновки до четвертого розділу

1. Врахування впливу інфляції на показники бухгалтерського обліку зумовлює здійснення різноманітних коригувань облікових оцінок та (або) показників фінансової звітності. Такі процедури виконуються у порядку, визначеному нормативними документами з бухгалтерського обліку. Відображення впливу інфляції в бухгалтерському обліку може виконуватися різними способами, що залежить від рівня розвитку процесів зміни економічної вартості, а також дати виникнення і принципів формування облікової оцінки конкретного об'єкта. При цьому процедури коригування облікової вартості застосовуються окремо для складових майна та зобов'язань.

2. Коригування сформованої в бухгалтерському обліку оцінки господарських засобів залежить від видів та економічного змісту відповідних активів. У результаті проведеного дослідження узагальнено підходи до коригування вартості необоротних і оборотних активів відповідно до існуючих методів визначення оцінки. Представлені методики враховують запропоновані рахунки аналітичного розрізу, що забезпечить відображення

донарахованої різниці у вартості складових господарських засобів та, відповідно, доходів, витрат і капіталу. Обгрунтовано необхідність розкриття інформації про такі розрахунки для коригування оцінки в спеціальних облікових регістрах, розроблені форми яких представлено у монографії.

3. Порядок врахування впливу інфляції на стан і фінансові результати господарювання нині передбачено в нормативних документах різних органів влади. Єдина процедура для відображення наслідків існування інфляційних процесів різних видів зобов'язань підприємства нині відсутня. У зв'язку з цим систематизовано положення щодо перегляду величини різних видів зобов'язань. Розглянуто порядок коригування та облікового відображення сум розрахунків із заробітної плати, розрахунків з відшкодування завданих збитків у зв'язку з розкраданнями цінностей, порушень у виконанні договірних зобов'язань, впливом інфляції на розрахунки з акціонерами. Прослідковано особливості модифікації витрат підприємства та відображено способи розкриття приросту витрат та зміни доходів внаслідок відображення змін економічної вартості.

4. Майно підприємств формується з використанням двох джерел: власних і залучених. Як правило, внаслідок існування інфляції відбувається зміна величини залучених джерел з наступним врахуванням у величині фінансових результатів. Щодо елементів власного капіталу, то особливість наслідків інфляції полягає у тому, що безпосередньо їх розмір під впливом змін економічної вартості немодифікується, однак, динаміка оцінок необоротного майна проявляється у зміні величини додаткового капіталу.

5. Податкове навантаження значно зростає в періоди розвитку інфляції. Однією з причин є необ'єктивні оцінки майна і відповідно, заниження витрат підприємства, що завищує оподатковувані величини. Однак вивчення чинних нормативних документів показало, що розкрите питання – лише один аспект, пов'язаний з податком на прибуток. У ряді нормативних документів, що регулюють сплату податків, виявлено норми з врахування інфляційного впливу. Оскільки податкова звітність – інструмент своєчасного стягнення податків до бюджету та контролю за правильністю їх сплати, систематизовано норми податкового законодавства щодо даних питань. Виділено податки, що містять коригування на рівень інфляції та ті, що не

відображають такі величини. Визначено особливості відображення змін вартості в економіці в різних формах податкової звітності.

Додаток А

Проблематика та наукові результати дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата та доктора економічних наук

№ з/п	*Автор*	*Проблематика*	*Спеціальність*	*Наукові результати*
1	*2*	*3*	*4*	*5*
1	Белінська Я.В. [1]	Взаємодія валютного курсу та інфляції в перехідній економіці України	08.01.01 – економічна теорія	Поглиблено уявлення про взаємозв'язок динаміки обмінного курсу з інфляційними процесами; обґрунтовано нові підходи до розуміння процесу курсоутворення, який є результатом цілісної взаємодії внутрішніх та зовнішніх чинників в процесі макроекономічного розвитку країни. Визначено залежність між темпами зміни валютного курсу і темпами інфляції, зокрема в країнах з високою інфляцією (на основі статистичного дослідження співвідношення динаміки валютного курсу і інфляції за групами країн – розвинутих країн Європи, країн Південно-Східної Азії та Латинської Америки, країн з перехідною економікою), яка полягає в більших масштабах мінливості валютних курсів у порівнянні з темпами інфляції, особливо час фінансово-економічних потрясінь
2	Мельник О.М. [2]	Інфляція в період ринкової трансформації економічної системи України	08.01.01 – економічна теорія	Визначено, за яких умов зростання темпів інфляції стає важливим чинником зміни самого типу економічної системи. Удосконалено методологію дослідження інфляції як системного утворення, виникнення та існування якого є результатом функціонування всієї економічної системи суспільства, а не лише процесів у сфері грошового обігу. Доведено, що в Україні інфляція справила подвійний вплив на трансформацію економічної системи суспільства. Набула подальшого розвитку методологія дослідження антиінфляційної економічної політики.

[1] Белінська Я.В. Взаємодія валютного курсу та інфляції в перехідній економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.01.01 "Економічна теорія" / Я.В. Белінська / НАН України. Ін-т економіки. – К., 2001. – 20 с.

[2] Мельник О.М. Інфляція в період ринкової трансформації економічної системи України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук за спец.: 08.01.01 / О.М. Мельник. – Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2001. – 33 с.

				Антиінфляційна політика розглядається з позицій системного

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
				аналізу як інтегральне поняття, що базується на елементах, які покликані нейтралізувати вплив провідних чинників інфляції. Проведено розгорнутий критичний аналіз антиінфляційної економічної політики, що здійснювалась в Україні. Виявлені недоліки і недостатня ефективність цієї політики, на думку автора, свідчать про те, що завдання керованого обмеження інфляції за умов трансформації економічної системи України нині об'єктивно потребує переходу до нового етапу в антиінфляційній політиці
3	Нікіфоров П.О. [3]	Регулювання грошового обігу в умовах ринкової трансформації економіки	08.01.01 – економічна теорія	Дана негативна оцінка антиінфляційній політиці України у 90-ті роки, яка спиралась на монетаристські варіанти стабілізаційних програм МВФ, результатом якої стала дезінфляція, досягнута ціною значного падіння виробництва, розповсюдження грошових сурогатів, зростання неплатежів та доларізації економіки. Обґрунтовано доцільність переходу в Україні до режиму прямого таргетування інфляції як концептуальної основи прагматично-дискреційної монетарної політики, адекватної умовам і потребам транзитивної економіки України, який передбачає її реалізацію у комплексі із заходами по забезпеченню стабільних умов для економічного зростання, відмову від кредитів МВФ, збільшення монетизації економіки та створення системи розподілу ресурсів на користь "реального" сектора економіки, і зорієнтований водночас на декілька імпліцитних цілей монетарної політики при висуванні в якості провідної експліцитної мети – темпів інфляції
4	Томашик Л.С. [4]	Інфляція у перехідних економічних системах	08.01.01 – економічна теорія	Систематизація причин, які призводять до інфляції, та розмежування типів й видів інфляції; дослідження історичної еволюції теорій інфляції; виявлення та аналіз особливостей розвитку

[3] Нікіфоров П.О. Регулювання грошового обігу в умовах ринкової трансформації економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук за спец.: 08.01.01 / П.О. Нікіфоров / Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2003. – 38 с.

[4] Томашик Л.С. Інфляція у перехідних економічних системах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.01.01 / Л.С. Томашик / Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. – Л., 2000. – 20 с.

				інфляції в перехідних економіках постсоціалістичних країн, у тому

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
				числі в Україні; дослідження впливу інфляції на функціонування економічних систем, аналіз наслідків, які спричиняють економічну нестабільність; дослідження досвіду проведення антиінфляційної боротьби у розвинених та постсоціалістичних країнах; виділення і аналіз нового виду інфляції, який існує в період переходу від прихованої до відкритої інфляції, – перехідної інфляції
5	Камашева Н.В. [5]	Статистична оцінка взаємозв'язку ВВП України та монетарних показників	08.03.01 – статистика	Наведено модель прогнозування помісячних темпів зростання реального ВВП України залежно від змін на грошово-кредитному ринку та з урахуванням інфляційних процесів.
6	Мазур М.В. [6]	Статистичний аналіз інфляційного процесу в економіці України	08.03.01 – статистика	Вдосконалено методологію статистичного аналізу інфляційного процесу на основі коригування індексу споживчих цін з врахуванням розподілу споживчих грошових витрат сільського населення, що дозволить підвищити якість і надійність вимірювання інфляційного процесу. Здійснено елімінування сезонних коливань індексу споживчих цін, що розширило сферу застосування цього показника при оцінюванні інфляційного процесу. Одержали подальший розвиток концептуальні підходи до вивчення причин виникнення та механізму інфляційного процесу, методологічні підходи до побудови зведеного індексу інфляції з врахуванням прихованої інфляції, методологія аналізу впливу основних макроекономічних факторів на інфляційний процес. Удосконалено методологію коригування фінансових результатів діяльності підприємств з використанням системи індексів цін, що забезпечує реальне оцінювання показників фінансових результатів з врахуванням інфляції, і відповідно прийняття оптимальних управлінських рішень

[5] Камашева Н.В. Статистична оцінка взаємозв'язку ВВП України та монетарних показників: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.03.01 "Статистика" / Н.В. Камашева / Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 21 с.

[6] Мазур М.В. Статистичний аналіз інфляційного процесу в економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.03.01 / М.В. Мазур / Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 20 с.

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
7	Барановський О.І. [7]	Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення)	08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит	Розкрито сутність інфляційної безпеки як рівня насиченості економіки грошима, зростання цін і знецінення національної валюти; На основі здійсненого аналізу негативних наслідків розвитку інфляційних процесів і можливих шляхів зниження їх рівня доведено, що проведення антиінфляційної політики має підпорядковуватися досягненню стану інфляційної безпеки, тобто таких рівнів насиченості економіки грошовою масою, зростання цін споживчого ринку і знецінення національної валюти, які не впливали б руйнівно на соціально-економічні процеси в державі, а стимулювали б розвиток виробництва і споживання. Визначено, що комплексний аналіз розвитку інфляційних процесів повинен включати порівняння індексу споживчих цін з індексом відпускних цін промислових виробників. Окрім того, одним із показників інфляційної безпеки є співвідношення темпів інфляції і темпів зростання номінальної заробітної плати здійснено комплексний аналіз стану, тенденцій, проблем грошового обігу та інфляційних процесів в Україні. Визначено, що для забезпечення в Україні реальної інфляційної безпеки необхідно: правильно і комплексно оцінити вид та справжній рівень існуючої інфляції; розробити дієві заходи попередження кризових явищ; визначити шлях нормального соціально-економічного розвитку та тип антиінфляційної політики
8	Зимовець В.В. [8]	Процентна ставка та інфляція у перехідній економіці України	08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит	Встановлено мінімальні часові інтервали тривалості цінової стабільності, необхідні для розширення внутрішнього банківського кредиту у постінфляційній грошовій системі. Розробка проблеми взаємозв'язку процентної ставки і темпів інфляції, що виконана у цій роботі, дає змогу пояснити величину процентної ставки на двох рівнях (макро- і мікроекономічному) дією ендогенних і екзогенних чинників

[7] Барановський О.І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук за спец.: 08.04.01 "Фінанси, грошовий обіг і кредит" / О.І. Барановський / НАН України. Ін-т екон. прогнозування. – К., 2000. – 36 с.

[8] Зимовець В.В. Процентна ставка та інфляція у перехідній економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.04.01 "Фінанси, грошовий обіг і кредит" / В.В. Зимовець / НАН України. Ін-т економіки. – К., 1998. – 16 с.

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
9	Островська Н.С. [9]	Грошово-кредитна політика в умовах ринкових трансформацій в Україні	08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит	Розглянуто й узагальнено світовий досвід з реалізації існуючих режимів грошово-кредитної політики в іноземних країнах на основі емпіричного матеріалу та показано їх вплив на цінову стабільність. Виявлено позитивні та негативні сторони цих режимів і вибрано найбільш раціональний. Доведено необхідність переходу України до режиму таргетування інфляції як найбільш ефективного та сучасному етапі економічного розвитку. Запропоновано методологічні підходи до формування механізму реалізації зазначеного таргетування. Розроблено стратегію практичної реалізації таргетування інфляції в Україні
10	Пасічник І.В. [10]	Фінансово-кредитне забезпечення інноваційної діяльності (на прикладі промислових підприємств Харківської області)	08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит	Розроблено методичний підхід до визначення ставки дисконтування з урахуванням факторів інфляції та оподаткування
11	Барамія В.Н.[11]	Валютно-курсова політика країн з перехідною економікою (приклад України)	08.05.01 – світове господарство і міжнародні економічні відносини	Запропоновано економетричну модель формування механізму валютних курсів трансформаційних економік, параметрами якої є платіжний та торговельний баланси, рахунок руху капіталу, національний доход, заробітна плата, ціни, сукупний попит; на її підставі формалізовано фактори довгострокового характеру, що впливають на валютно-курсову політику за умов непередбачуваності економічних і політичних подій. Проаналізовано динамічний ряд руху валютного курсу; на його основі побудовано теоретичну криву, яка найбільш адекватно

[9] Островська Н.С. Грошово-кредитна політика в умовах ринкових трансформацій в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.04.01 / Н.С. Островська / Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – 18 с.

[10] Пасічник І.В. Фінансово-кредитне забезпечення інноваційної діяльності (на прикладі промислових підприємств Харківської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.04.01 / І.В. Пасічник / Укр. акад. банк. справи. – Суми, 2000. – 18 с.

[11] Барамія В.Н. Валютно-курсова політика країн з перехідною економікою (приклад України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.05.01 “Світове господарство і міжнародні відносини” / В.Н. Барамія. – Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2002. – 20 с.

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
				відображає динаміку валютного курсу; відхилення від емпіричного ряду показує наявність циклічних коливань періодом у 8-10 кварталів. Розроблено методику, що точніше та ефективніше передбачує валютний курс з урахуванням інфляції, вимірюваної індексом споживчих цін, монетарних ефектів, відсоткових ставок, динаміки ВВП і рівня безробіття на підставі комплексних методик прогнозування фінансових показників. Виявлено закономірності впливу макроекономічних критеріїв на тенденції зміни валютного курсу на підставі визначення особливостей формування обмінного курсу гривні на різних етапах і фазах економічної динаміки.
12	Безнощенко М.В. [12]	Таргетування інфляції в європейських країнах	08.05.01 – світове господарство і міжнародні економічні відносини	Запропоновано авторське визначення поняття "таргетування інфляції" як особливої моделі грошово-кредитної політики, що характеризується публічним проголошенням середньо- та/або довгострокового цільового орієнтира інфляції і одночасною або поступовою відмовою від встановлення будь-яких інших середньо- та/або довгострокових цільових орієнтирів для грошово-кредитної політики. Доведено, що втримання стабільних низьких темпів інфляції повинно бути основною метою грошово-кредитної політики, в той час як підтримання економічного зростання та скорочення безробіття є пріоритетними цілями загальноекономічної політики. Їх досягнення методами грошово-кредитного регулювання є менш ефективним у порівнянні з іншими методами макроекономічного регулювання. Виявлені особливості впровадження і застосування таргетування інфляції в країнах з перехідною економікою. Зокрема, порівняльний аналіз дозволив виявити таку характерну особливість: формування цільового орієнтиру інфляції у вигляді коридору, граничні значення якого поступово зменшуються. Ця особливість пов'язана з виявленими відмінностями у причинах впровадження режиму таргетування інфляції в розвинутих

[12] Безнощенко М.В. Таргетування інфляції в європейських країнах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.05.01 "Світове господарство і міжнародні відносини" / М.В. Безнощенко / Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. – К., 2004. – 20 с.

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
				європейських країнах і в країнах з перехідною економікою. За допомогою регресійно-кореляційного аналізу виявлені залежності між рівнем інфляції в Україні, темпами зростання ВВП і відсотковими ставками і обраховано, що термін дії кредитного каналу грошово-кредитної політики в Україні, в першому наближенні, складає 1-2 роки, що є аналогічним до інших країн, розглянутих у даному дослідженні. Обґрунтована необхідність здійснення комплексу заходів у рамках підготовки до переходу на режим таргетування інфляції в Україні та запропоновані рекомендації щодо поліпшення статистичної бази в розрізі введення нових показників інфляції, збору показників очікуваної інфляції та розробки ефективної економетричної моделі прогнозування інфляції
13	Анісімова О.М.[13]	Управління інвестиційною діяльністю підприємства в умовах спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку	08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами	Доведено, що модифікована норма прибутковості повинна бути більшою за мінімальну порогову норму прибутку, яка визначається залежно від типу капіталовкладень. Визначено прийнятні межі співвідношення позикових й загального обсягу інвестиційних коштів з урахуванням інфляції уточнено інтервал оптимізації співвідношення між власними та запозиченими коштами, а саме: запропоновано змінювати його межі в залежності від темпів інфляції, розроблено метод його уточнення. Удосконалено метод визначення області ефективності інвестиційного проекту, де поряд з традиційним підходом щодо оцінки ефективності враховується запропонований інтервал оптимізації співвідношення між власними та запозиченими коштами підприємства. Ця область використовується для прогнозування ефекту від впровадження інвестиційного проекту в різних умовах його реалізації, зокрема у разі зміни депозитної ставки та рівня інфляції

Продовження Додатку А

[13] Анісімова О.М. Управління інвестиційною діяльністю підприємства в умовах спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.01 “Економіка підприємства і організація виробництва” / О.М. Анісімова. – Нац. гірн. ун-т. – Д., 2004. – 17 с.

1	*2*	*3*	*4*	*5*
14	Іванова Р.Х. [14]	Формування цінової стратегії підприємств легкої промисловості	08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами	Запропоновано методики коригування ціни з урахуванням інфляції та визначення оптимального рівня ціни з урахуванням реакції споживачів з використанням методів теорії матричних ігор
15	Ляшенко О.М. [15]	Формування механізму фінансового забезпечення діяльності підприємств в умовах впливу ринкових чинників	08.06.01 – економіка підприємства та організація виробництва	Удосконалено методику визначення рівня беззбитковості діяльності підприємства з урахуванням інтенсивності впливу інфляції та запропоновано застосування розробленої двохрівневої системи показників для оцінки та усунення протиріч, що виникають в дії сформованого механізму; удосконалено методику визначення рівня беззбитковості діяльності підприємства з урахуванням інтенсивності впливу інфляції та мультиплікативного ефекту аналізу беззбитковості виробництва
16	Малишенко К.А. [16]	Вдосконалення реального інвестування в основні виробничі фонди машинобудівного підприємства	08.06.01 – економіка підприємства та організація виробництва	Розглянуто питання вдосконалення відтворення основних виробничих фондів машинобудівного підприємства. Запропоновано ряд теоретичних і методичних рекомендацій щодо організації інвестиційного процесу на підприємстві за умов нестабільного економічного середовища. Запропоновано методику визначення впливу інфляції під час інвестиційного проектування з використанням коефіцієнтів чутливості, а також формулу визначення економічної ефективності лізингових операцій для підприємства лізингоотримувача. Надано рекомендації стосовно створення підсистеми контролінгу величини реальних інвестицій з урахуванням впливу інфляції

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*

[14] Іванова Р.Х. Формування цінової стратегії підприємств легкої промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.06.01 “Економіка підприємства і організація виробництва” / Р.Х. Іванова / Харк. держ. екон. ун-т. – Х., 2003. – 20 с.

[15] Ляшенко О.М. Формування механізму фінансового забезпечення діяльності підприємств в умовах впливу ринкових чинників: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.06.01 / О.М. Ляшенко / Східноукр. держ. ун-т. – Луганськ, 1998. – 20 с.

[16] Малишенко К.А. Вдосконалення реального інвестування в основні виробничі фонди машинобудівного підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.06.01. / К.А. Малишенко / Східноукр. нац. ун-т. – Луганськ, 2001. – 25 с.

17	Синюченко М.І.[17]	Грошовий обіг та інфляція в умовах ринкової трансформації економіки України	08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами	Завдяки поглибленому аналізу взаємозв'язку явищ "інфляція – зайнятість" виявлено, що цей зв'язок не є причинно-наслідковим, а є лише наслідком спільної для них причини – зміни сукупного попиту, а оскільки ціни змінюються під дією й інших чинників, то синхронізація даних явищ в економіці зовсім не обов'язкова. Обґрунтовано, що загальносвітова тенденція до зростання цін у XX столітті, особливо в другій його половині, значною мірою є наслідком двох процесів, характерних для даного періоду, а саме: зміни характеру самого грошового обігу на етапі еволюційного переходу від повноцінних металевих грошей через готівково-кредитний грошовий обіг до кредитних грошей за умови значного посилення ролі держави у визначенні обсягу та структури грошової пропозиції, а також посилення монополістичних тенденцій в економіці, що обмежує практику ціноутворення на основі взаємодії попиту та пропозиції на користь монопольно завищених цін
18	Семенова Ю.С.[18]	Державне регулювання інфляційних процесів	08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами	Запроваджено поняття граничної інфляційності ВВП, яким позначено співвідношення між темпами інфляції і темпами приросту ВВП, що показує, на скільки відсоткових пунктів змінюється інфляція при зростанні ВВП на один відсотковий пункт; визначено умови, за яких гранична інфляційність ВВП мінімізується, що є важливою передумовою оптимізації рівня інфляції. Обґрунтовано визначення оптимального рівня інфляції, який означає таке зростання цін, що забезпечує досягнення максимальних темпів приросту ВВП на умовах мінімізації граничної інфляційності ВВП, та який має слугувати кількісним орієнтиром державного регулювання інфляції в Україні з метою забезпечення стабільності грошової одиниці

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*

[17] Синюченко М.І. Грошовий обіг та інфляція в умовах ринкової трансформації економіки України: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.01.01 "Економічна теорія" / М.І. Синюченко. – Київ, 2003. – 20 с.

[18] Семенова Ю.С. Державне регулювання інфляційних процесів в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.03 "Економіка та управління національним господарством" / Ю.С. Семенова. – Київ, 2009. – 20 с.

19	Таратута Л.В. [19]	Удосконалення методів економічної роботи на підприємствах з метою підвищення ефективності їх діяльності	08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами	розроблені методичні положення оцінки дебіторської заборгованості з урахуванням чинників часу, ризику і інфляції, що дозволяє отримати реальну вартість оборотного капіталу і відповідні показники економічної ефективності методологія оцінки і аналізу витрат і доходів виробів, що дозволяє отримати інформацію про прямі і непрямі витрати окремих виробів, визначити витрати, безпосередньо пов'язані з технологією виготовлення, оцінити взаємозв'язок абсолютних і відносних показників в умовах інфляції
20	Тертична Н.В. [20]	Комплексна оцінка вартості підприємства	08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами	Вперше запропоновано комплексну оцінку вартості підприємства, яка полягає в проведенні коригувань вартості підприємства, одержаної на основі застосування майнового підходу, з урахуванням потенціалу фінансово-економічної стійкості та можливостей економічного зростання підприємства, а також впливу ризику та інфляції. Для отримання максимально наближеної до реальної вартості підприємства в роботі пропонується враховувати також вплив на вартість підприємства можливостей економічного зростання підприємства та рівень інфляції. Визначення потенційних можливостей економічного зростання підприємства пов’язане з прогнозуванням обсягу реалізації продукції. Позитивний вплив на оцінку вартості стає явним, коли темпи економічного зростання більші за одиницю. Коректування вартості підприємства на рівень інфляції проводиться на основі статистичних даних про індекс цін

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
21	Єгорова І.Г. [21]	Джерела формування та	08.07.01 –	Розроблено методику визначення доцільності використання в

[19] Таратута Л.В. Удосконалення методів економічної роботи на підприємствах з метою підвищення ефективності їх діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.06.01 / Л.В. Таратута / Нац. металург. акад. України. – Д., 2003. – 19 с.

[20] Тертична Н.В. Комплексна оцінка вартості підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.06.01 / Н.В. Тертична / Східноукр. нац. ун-т ім. В.Даля. – Луганськ. 2006. – 17 с.

		ефективність використання інвестиційних ресурсів у залізорудній промисловості (на прикладі гірничо-збагачувальних комбінатів Криворізького басейну)	економіка промисловості	інвестиційних цілях позикових і залучених коштів, а також оцінки величини економії (перевитрати) фінансових ресурсів підприємства-позичальника при сплаті процентів за кредит в інфляційному середовищі. Особливої уваги потребує використання позикових коштів за умов коливання темпів інфляції, яке істотно впливає на ефективність інвестиційного процесу. Шляхом дослідження кореляційно-регресійних взаємозв'язків між кредитними, депозитними, обліковими банківськими ставками та темпами інфляції створено розрахунковий механізм оцінки прогнозованої величини перевитрати (економії) фінансових ресурсів підприємства-позичальника при сплаті процентів за кредит
22	Савчук О.В.[22]	Реструктуризація промисловості на основі інвестиційного фактору	08.07.01 – економіка промисловості	Для типових умов здійснювання проектів реструктуризації промисловості розроблено відповідний інструментарій визначення означених показників. Розроблено нові засоби урахування інфляції в інвестиційному проектуванні
23	Мандибура В.О. [23]	Рівень життя населення та механізми його регулювання	08.09.01 – демографія, економіка праці та соціальна політика	В роботі висвітлено теоретичні та методологічні питання аналізу категорії "рівень життя", особливості соціально-економічного забезпечення життєдіяльності населення в умовах кризового стану економіки; досліджено прояви деструктивного впливу інфляції на рівень життя, основні соціальні компенсатори та латентні механізми зупинення поширення бідності в умовах кризової ринкової кон'юнктури, а також питання впливу "тіньової" економіки на розподіл доходів і стан майнового розшарування громадян; розкрито специфічні особливості проявів маргіналізації населення України

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
24	Семенченко Г.В. [24]	Інноваційні процеси в	08.02.02 –	Запропоновано концепцію ціноутворення в галузі надання

[21] Єгорова І.Г. Джерела формування та ефективність використання інвестиційних ресурсів у залізорудній промисловості (на прикладі гірничо-збагачувальних комбінатів Криворізького басейну): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.07.01 "Економіка промисловості" / І.Г. Єгорова / НАН України. Рада по вивч. продукт. сил України. – К., 1999. – 20 с.

[22] Савчук О.В. Реструктуризація промисловості на основі інвестиційного фактору: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.07.01 / О.В. Савчук / НАН України. Ін-т пробл. ринку та екон.-екол. дослідж. – О., 1999. – 18 с.

[23] Мандибура В.О. Рівень життя населення та механізми його регулювання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук за спец.: 08.09.01 / В.О. Мандибура – НАН України. Ін-т економіки. – К., 1999. – 36 с.

		сфері соціальних послуг (на прикладі медичних послуг закладів охорони здоров'я)	економіка та управління науково-технічним прогресом	медичної допомоги з урахуванням впливу інфляційних процесів
25	Дербенцев В.Дж. [25]	Аналіз та моделювання інфляційних процесів в економіці України	08.03.02 – економіко-математичне моделювання	Узагальнено класичні та сучасні теоретичні концепції, що досліджують механізм виникнення інфляції. проаналізовано передумови, динаміку, характер та соціально-економічні наслідки інфляційних процесів на Україні. Визначено основні фактори, що мають найбільший вплив на зростання цін, та досліджено механізм розкручування інфляційної спіралі. Досліджено та узагальнено методологічні принципи, методи та сучасний вітчизняний та зарубіжний досвід моделювання інфляційних процесів. Побудовано економіко-математичні моделі динаміки інфляції на Україні, досліджено основні параметри та властивості цих моделей. Проаналізовано результати моделювання та запропоновано на цій основі практичні рекомендації щодо моделювання інфляційних процесів
26	Скрипниченко М.І. [26]	Комплексні макромоделі прогнозування економічного розвитку	08.03.02 – економіко-математичне моделювання	Вперше розроблено сателітні позасистемні моделі оцінки індексів інфляції та процедура їх інтеграції як екзогенних змінних у системі секторальних моделей розвитку економіки України Дістали подальшого розвитку модельний інструментарій та алгоритм оцінки розвитку інфляційних процесів і розгортання "цінових хвиль" на базі таблиць "витрати-випуск", за якими здійснено аналітичні розрахунки

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
27	Федосова І.В. [27]	Моделі управління	08.03.02 –	Удосконалено моделі вирівнювання запасів, які враховують

[24] Семенченко Г.В. Інноваційні процеси в сфері соціальних послуг (на прикладі медичних послуг закладів охорони здоров'я): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.02.02 / Г.В. Семенченко / Нац. техн. ун-т "Харк. політехн. ін-т". – Х., 2003. – 20 с.

[25] Дербенцев В.Д. Аналіз та моделювання інфляційних процесів в економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.03.02 "Організація управління, планування і регулювання економікою" / В.Д. Дербенцев / Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2001. – 19 с.

[26] Скрипниченко М.І. Комплексні макромоделі прогнозування економічного розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук за спец.: 08.03.02; 08.02.03 / М.І. Скрипниченко / НАН України. Ін-т екон. прогнозування. – К., 2005. – 40 с.

		запасами у логістичних системах	економіко-математичне моделювання	динамічність логістичних процесів, що дає змогу підвищити якість управління, зменшити загальний рівень запасів у системі, а також синхронізувати в часовому аспекті процеси виробництва та попиту, враховувати інфляційний фактор
28	Домахіна О.В. [28]	Формування механізму господарювання у реформованих сільськогосподарських підприємствах (на матеріалах Луганської області)	08.07.02 – економіка сільського господарства і АПК	Розроблено методику визначення впливу інфляційних процесів на обсяг фінансових ресурсів, необхідних для беззбиткової діяльності підприємств. Вплив інфляційних процесів на обсяг цих ресурсів запропоновано обчислювати за допомогою визначення рівня неявних витрат. Використання вдосконаленої методики визначення рівня беззбитковості виробництва дозволяє обчислювати втрати в умовах впливу інфляції, що сприяє підвищенню ефективності управління виробничо-фінансовими ресурсами сільськогосподарського підприємства
29	Муштай В.А. [29]	Економічний механізм формування продовольчого потенціалу регіону як основа стабільності соціального розвитку	08.07.02 – економіка сільського господарства і АПК	Запропоновано механізм систематизації різних видів сільськогосподарської продукції як умовних (синтетичних), що дозволить порівнювати в динаміці зміни загальних обсягів виробництва, виключаючи вплив інфляційного тиску, а також здійснювати прогнозні розрахунки реалізації сільськогосподарської продукції на регіональному рівні

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
30	Булавіна О.А. [30]	Прогнозування та регулювання інфляції в	08.02.03 – організація	Встановлені переваги і недоліки окремих методів прогнозування інфляції, а також запропоновано заходи щодо покращення

[27] Федосова І.В. Моделі управління запасами у логістичних системах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.03.02 / І.В. Федосова / Донец. нац. ун-т. – Донецьк, 2004. – 20 с.

[28] Домахіна О.В. Формування механізму господарювання у реформованих сільськогосподарських підприємствах (на матеріалах Луганської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.07.02 "Економіка сільського господарства і АПК" / О.В. Домахіна / Харк. держ. аграр. ун-т ім. В.В. Докучаєва. – Х., 2000. – 17 с.

[29] Муштай В.А. Економічний механізм формування продовольчого потенціалу регіону як основа стабільності соціального розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.07.02 / В.А. Муштай / Сум. нац. аграр. ун-т. – Суми, 2003. – 20 с.

		Україні	управління, планування і регулювання економікою	результатів прогнозування на основі проведеного комплексного аналізу методів прогнозування інфляції, які застосовуються у вітчизняній практиці управління інфляцією. Виявлені основні причини інфляційного зростання в Україні та обґрунтована дворівнева система інфляційних факторів: первинні фактори, які є першопричинами інфляції та можуть зароджуватися в будь-якій сфері економіки; кінцеві фактори, які узагальнюють вплив первинних факторів та виявляються у сфері товарно-грошового обміну. Розроблена модель прогнозування дефлятора ВВП на основі врахування інфляції попиту, яка характеризується індексом споживчих цін, та інфляції витрат, яка відображається індексом оптових цін; обґрунтовано рівень коефіцієнту впливу на дефлятор ВВП індексу споживчих цін в Україні. Доведена необхідність переходу від прогнозування до таргетування інфляції, застосування якого є можливим в умовах стабілізації економічного розвитку і передбачає високий рівень державного регулювання інфляційним процесом
31	Верич Ю.Л. [31]	Оцінка і регулювання грошових доходів населення з урахуванням інфляційних процесів	08.02.03 – організація управління, планування і регулювання економікою	Одержало подальший розвиток обґрунтування недоцільності стримування зростання фіксованих доходів, таких як мінімальна заробітна плата, мінімальна пенсія, оскільки їх підвищення не викликає прискорення інфляційних процесів, систематизація чинників інфляції на різних фазах трансформаційного періоду: інфляційний потенціал (прихована інфляція) та цінові диспропорції 80-х років 20 сторіччя, лібералізація цін, грошова і

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
				кредитна емісія, прискорення швидкості обігу грошей, випереджаюче зростання цін на продукцію сировинних галузей

[30] Булавіна О.А. Прогнозування та регулювання інфляції в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.02.03 "Організація управління, планування і регулювання економікою" / О.А. Булавіна / Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2002. – 20 с.

[31] Верич Ю.Л. Оцінка і регулювання грошових доходів населення з урахуванням інфляційних процесів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.02.03 "Організація управління, планування і регулювання економікою" / Ю.Л. Верич / Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2005. – 19 с.

				на початку 90-х років; накопичення інфляційного потенціалу, що виявлявся в кризі неплатежів, та превалювання інфляції витрат у 1995-1998 рр. унаслідок жорсткої монетарної політики; розширення грошової пропозиції після кризи 1998 р.
32	Гладких Д.М. [32]	Форми і методи державного регулювання цін	08.02.03 – організація управління, планування і регулювання економікою	Робота присвячена питанням методики державного регулювання процесом ціноутворення в Україні. Вивчені теоретичні основи механізму ціноутворення на різних типах ринків. Узагальнені класичні й сучасні теорії, що досліджують механізм виникнення й розвитку інфляції. Проаналізовано передумови, особливості та наслідки інфляційного процесу в Україні, досліджено сучасний механізм державного регулювання цін в країні
33	Дропа Я.Б. [33]	Організація управління оборотним капіталом промислових підприємств України	08.02.03 – організація управління, планування і регулювання економікою	Удосконалено методику прогнозування потреби в оборотному капіталі з урахуванням інфляційних очікувань та сезонності
34	Карбовник А.М. [34]	Управління оборотними активами промислових підприємств (на прикладі поліграфії України)	08.02.03 – організація управління, планування і регулювання економікою	Визначено поняття оборотних активів промислових підприємств та запропоновано їх класифікацію. Розроблено форми внутрішньої звітності підприємства для ефективної оцінки використання та поточного стану цих активів. Наведено методику визначення потреби в оборотних активах на підставі фінансово-експлуатаційних потреб. Запропоновано концепцію управління дебіторською заборгованістю з метою уникнення втрат від інфляції

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
35	Сігайов А.О. [35]	Науково-методичні засади аналізу	08.02.03 – організація	Одержано вперше методику розрахунку базового рівню інфляції в Україні за допомогою фільтра Калмана. Базова інфляція є

[32] Гладких Д.М. Форми і методи державного регулювання цін: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.02.03 "Організація управління, планування і регулювання економікою" / Д.М. Гладких / Н.-д. екон. ін-т Мін-ва економіки України. – К., 1999. – 19 с.

[33] Дропа Я.Б. Організація управління оборотним капіталом промислових підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.02.03 "Організація управління, планування і регулювання економікою" / Я.Б. Дропа / Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. – Л., 2006. – 20 с.

[34] Карбовник А.М. Управління оборотними активами промислових підприємств (на прикладі поліграфії України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.02.03 "Організація управління, планування і регулювання економікою" / А.М. Карбовник / Львів. нац. ун-т ім. І.Франка. – Л., 2001. – 20 с.

		монетарних показників в перехідній економіці	управління, планування і регулювання економікою	рівнем інфляції в довгостроковій перспективі, коли гроші є нейтральними та відсутні будь-які шоки пропозиції. Дістало подальшого розвитку методика імітаційного моделювання, яка дозволяє оцінити кількісний вплив різноманітних джерел коливань макроекономічних показників на сукупний випуск, в тому числі наступних: тимчасового шоку попиту, тимчасового шоку реального ефективного обмінного курсу, несподіваного збільшення грошової маси, несподіваного збільшення ставки рефінансування, тимчасового збільшення інфляції
36	Фомін І.С. [36]	Регулювання зовнішньої торгівлі в процесі стабілізації економіки України	08.02.03 – організація управління, планування і регулювання економікою	У дисертації на базі проведення системного аналізу зовнішньоекономічних чинників інфляції в Україні досліджено напрями і методи державного регулювання зовнішньої торгівлі з метою нейтралізації дії зазначених факторів. Визначено взаємозв'язок між балансом зовнішньої торгівлі, дефіцитом державного бюджету та динамікою інфляційних процесів в Україні, виявлено вплив неефективності структури експорту та імпорту на накопичення інфляційного потенціалу в Україні та розроблено рекомендації щодо вдосконалення структури зовнішньої торгівлі шляхом державного втручання у зовнішньоекономічну сферу

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
37	Черничко С.Ф. [37]	Державне регулювання	08.02.03 –	Здійснено комплексне дослідження інфляції як утворення, якому

[35] Сігайов А.О. Науково-методичні засади аналізу монетарних показників в перехідній економіці: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук за спец.: 08.02.03 / А.О. Сігайов / Н.-д. екон. ін-т М-ва економіки та з питань європ. інтеграції України. – К., 2004. – 32 с.

[36] Фомін І.С. Регулювання зовнішньої торгівлі в процесі стабілізації економіки України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.02.03 / І.С. Фомін / НАН України. Ін-т економіки. – К., 1998. – 18 с.

[37] Черничко С.Ф. Взаємозв'язок елементів бюджетно-податкового та антиінфляційного регулювання та їх вплив на інвестиційно-інноваційну діяльність / С.Ф. Черничко., Т.В. Черничко // Крок у майбутнє: Тези доповідей 11 Всеукраїнської науково-практичної конференції. – Київ, 2002. – С. 290.

		інфляційних процесів в перехідних економіках	організація управління, планування і регулювання економікою	притаманні всі властивості системи, а саме сутність, структура, елементи, форми впливу і етапи розвитку. Застосовано системний підхід до розробки механізму антиінфляційного регулювання в історичному аспекті з визначенням основних причин розвитку інфляційних процесів, структури інфляції, основних елементів підсистеми (інструменти впливу), панівної теоретичної концепції та часу домінування. Удосконалено структурну класифікацію інфляції з виділенням трьох її основних типів (класичний, ринковий і дисбалансовий) та визначено місце антиінфляційного регулювання в структурі механізму державного регулювання ринкової економіки; запропоновано конкретні шляхи підвищення ефективності та вдосконалення антиінфляційної форми державного регулювання економіки України. Дістав подальшого розвитку аналіз основних груп чинників розвитку інфляційних процесів в економічній системі України: грошово-кредитних (монетарних), бюджетно-податкових (фінансових), зовнішньоекономічних, структурно-відтворювальних, соціальних та інтеграційних
38	Шпаргало Г.Є. [38]	Грошово-кредитне регулювання в перехідних економіках	08.02.03 – організація управління, планування і регулювання економікою	Досліджено методи грошово-кредитного регулювання національних економічних систем за умов ринкової трансформації. Узагальнено досвід використання важелів прямого та опосередкованого впливу на пропорції грошового ринку. Установлено особливості та закономірності формування та розвитку грошово-кредитного регулювання у перехідних економіках.

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
				Запропоновано шляхи підвищення ефективності впливу обов'язкового резервування, дисконтної політики та операцій з цінними паперами з метою підтримки стабільності грошового

[38] Шпаргало Г.Є. Грошово-кредитне регулювання в перехідних економіках: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.02.03 "Організація управління, планування і регулювання економікою" / Г.Є. Шпаргало / Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. – Л., 2005. – 20 с.

				ринку. Значну увагу приділено вивченню розгорненого таргетування інфляції
39	Беркута А.В. [39]	Система реформування ціноутворення у будівництві України	08.07.03 – економіка будівництва	Визначено об'єктивні передумови реформування ціноутворення у будівництві. Обґрунтовано ринкову модель визначення договірних цін. Розглянуто умови врахування у вартості будівництва ризиків та інфляції. Запропоновано класифікацію ризиків, обґрунтовано їх розподіл на ризики замовника та підрядника. Розроблено методичні засади створення нормативної бази ціноутворення запропонована
40	Перетятько А.Ю. [40]	Підвищення ефективності управління будівельним підприємством в умовах ринкової нестабільності	08.07.03 – економіка будівництва	Здійснено узагальнення інтегрального методу детермінованого факторного аналізу. З використанням цього методу установлено, що застосування змінного, а не сталого коефіцієнта інфляції значно зменшує загальну вартість будівельно-монтажних робіт
41	Гоголадзе Н.Г. [41]	Моделювання та оптимальне керування процесами трансформування відношень власності і інфляції	01.05.04. – системний аналіз і теорія оптимальних рішень	Розроблено модель інфляційного процесу у вигляді стохастичної авторегресії, що представлена у просторі станів, яка відрізняється простотою структури і високим ступенем адекватності. Виконано синтез структури системи оптимального керування процесами трансформування відношень власності та інфляції

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
42	Білоусов А.А. [42]	Облік і внутрішній аудит основних засобів в	08.06.04 – бухгалтерський	Методика визначення справедливої вартості основних засобів портів при проведенні їх переоцінки на дату балансу.

[39] Беркута А.В. Система реформування ціноутворення у будівництві України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.07.03 "Економіка будівництва" / А.В. Беркута / Київ. нац. ун-т буд-ва і архіт. – К., 2002. – 20 с.

[40] Перетятько А.Ю. Підвищення ефективності управління будівельним підприємством в умовах ринкової нестабільності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.07.03 / А.Ю. Перетятько / Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х., 2005. – 20 с.

[41] Гоголадзе Н.Г. Моделювання та оптимальне керування процесами трансформування відношень власності і інфляції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. техн. наук за спец.: 01.05.04 "Сиситемний аналіз і теорія оптимальних рішень" / Н.Г. Гоголадзе / Нац. техн. ун-т України "Київ. політехн. ін-т". – К., 2003. – 20 с.

[42] Білоусов А.А. Облік і внутрішній аудит основних засобів в портах морського транспорту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / А.А. Білоусов. – Київ, 2003. – 22 с.

		портах морського транспорту	облік, аналіз і аудит	Сформульовані принципи і методи, якими повинні керуватись члени комісії – фахівці технічних та економічних служб порту, проводячи оцінку реального стану об'єктів основних засобів. Зазначено, що оцінюючи справедливу вартість об'єктів основних засобів, необхідно керуватися одним з основних принципів бухгалтерського обліку і фінансовій звітності – принципом обачності
43	Гончар І.І. [43]	Облік та контроль корпоративних цінних паперів (на прикладі акціонерних товариств м. Києва та Київської області)	08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит	Для достовірного відображення вартості акцій на рахунках бухгалтерського обліку, запропоновано враховувати ринкову вартість акцій через індексацію власного капіталу на початку року, наступного за звітним. Для визначення теперішньої вартості акцій доцільно формувати Відомість визначення теперішньої вартості акцій, яка, слугуючи регістром синтетичного та аналітичного обліку, одночасно надає інформацію про акціонерів (незалежно від того, чи є вони працівниками підприємства) і забезпечує дані для складання звітності
44	Занько Б.М. [44]	Облік, аналіз та аудит товарних запасів на підприємствах торгівлі	08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит	На основі дослідження порядку відображення в обліку виявлених нестач товарів встановлено, що значні труднощі у бухгалтерів викликають окремі аспекти застосування показника загального індексу інфляції, який повинен використовуватися при обчисленні суми збитків. Враховуючи це, у роботі розроблені пропозиції щодо визначення і відображення в обліку збитків від нестачі товарів (з урахуванням проблемних ситуацій, пов'язаних із

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
				застосуванням показника загального рівня інфляції). Запропоновано порядок здійснення бухгалтерських записів по відображенню дооцінки раніше уцінених товарів для випадку, коли сальдо на субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів"

[43] Гончар І.І. Облік та контроль корпоративних цінних паперів (на прикладі акціонерних товариств м. Києва та Київської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / І.І. Гончар. – Київ, 2006. – 21 с.

[44] Занько Б.М. Облік, аналіз та аудит товарних запасів на підприємствах торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Б.М. Занько. – Київ, 2001. – 21 с.

				відсутнє. У такій ситуації на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення (уцінки), пропонується здійснювати запис за дебетом рахунку 28 у кореспонденції з кредитом субрахунку 719. Розроблено і пропонуються для використання форми первинних документів, призначених для документування уцінок і дооцінок товарів
45	Малюга Н.М. [45]	Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області)	08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит	З метою підтримання в бухгалтерському обліку реальної вартості основних засобів підприємствам слід дозволити не частіше, ніж один раз у рік (на 1-ше січня звітного року) переоцінювати повністю або частково об'єкти основних засобів за відновлювальною вартістю шляхом індексації або прямого перерахунку за документально підтвердженими ринковими цінами з віднесенням різниць, що з'являються, на доданий капітал підприємства, якщо інше не визначене законодавством. Для оцінки змін, що відбулись в складі основного капіталу, доцільно використовувати переважно два напрямки: а) оцінка статей балансу зважаючи на фактор відтворення цінностей, б) оцінка статей балансу зважаючи на кон'юнктурні фактори
46	Поплюйко А.М. [46]	Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування	08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит	До важливих проблем бухгалтерського обліку, висунутих практикою, належить вибір методики оцінки виробничих запасів при їх вибутті, від чого у більшості випадків залежить об'єктивність усієї бухгалтерської інформації. Це пов'язане з постійними змінами цін на виробничі запаси в умовах

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
		Полтавської області)		ринкових відносин. Підприємство протягом звітного періоду отримує одні і ті ж матеріали за різними цінами. До того ж бухгалтерський облік на підприємствах ведеться у відповідності з припущенням, що у виробництво першими відпускаються зі складу ті виробничі запаси, які першими надійшли, що

[45] Малюга Н.М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Н.М. Малюга. – Київ, 1999. – 21 с.

[46] Поплюймо А.М. Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування Полтавської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / А.М. Поплюйко. – Київ, 2003. – 19 с.

				пояснюється передусім їх фізичним та моральним старінням
47	Сікора І.А. [47]	Облік, економічний аналіз і аудит формування та використання оборотних активів	08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит	Розроблено методику накопичення інформації за валовими витратами від операцій з оборотними активами на підставі організації аналітичного обліку запасів, використання яких не пов'язане з господарською діяльністю підприємств. Удосконалено методичні рекомендації щодо застосування загального індексу інфляції під час обчислення суми збитків, що підлягають стягенню з вини матеріально відповідальної особи у разі нестачі запасів
48	Уран Н.М. [48]	Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті	08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит	Сформульовані концептуальні підходи до вибору методики оцінки активів в обліку залежно від чинників зовнішнього та внутрішнього економічного середовища функціонування підприємства, що забезпечує достовірність фінансової звітності. У роботі удосконалено методику аудиту активів в частині достовірності їх оцінки, при розробці якої окреслено такі питання дослідження: вивчення впливу зовнішніх умов підприємництва та стратегію і тактику підприємства, системи обліку та внутрішнього контролю на оцінку активів; уточнення аудиторських програм, проведення фізичної перевірки активів, аналізу отриманої інформації та її інтерпретації для складання аудиторського висновку

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
49	Половцев О.В. [49]	Аналіз, економетричне моделювання та прийняття оптимальних	05.13.06 – Інформаційні технології	Здійснено теоретичне обґрунтування і практична реалізація вибору структури математичних моделей для описання деяких перехідних процесів в економіці, створені моделі процесів

[47] Сікора І.А. Облік, економічний аналіз і аудит формування та використання оборотних активів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.06.04 / І.А. Сікора / Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 20 с.

[48] Урбан Н.М. Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Н.М. Урбан. – Тернопіль, 2004. – 18 с.

[49] Половцев О.В. Аналіз, економетричне моделювання та прийняття оптимальних рішень в умовах невизначеності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. техн. наук за спец.: 05.13.06 / О.В. Половцев / Херсон. держ. техн. ун-т. – Херсон, 1999. – 17 с.

		рішень в умовах невизначеності		переходу від командно-адміністративних до ринкових виробничих відносин, приватизації та інфляції; поставлена та розв'язана оптимізаційна задача обчислення оптимальної траєкторії реалізації приватизаційного процесу; створено і досліджено алгоритмічне та програмне забезпечення для виконання обчислювальних експериментів та системи підтримки прийняття рішень на основі запропонованих моделей. На основі проведених обчислювальних експериментів встановлено, що процес переходу від державної до приватної форми власності можна реалізувати оптимально, тобто максимізувати випуск продукції в галузі при обмеженні на рівень безробіття. Отриману математичну модель процесу інфляції використано для короткострокового прогнозування цього процесу і визначення його асимптотичної поведінки
50	Кузьмин М.П. [50]	Формування стабілізаційної макроекономічної політики в Україні	25.00.05 – галузеве управління	Розроблено альтернативну модель для аналізу та прогнозування інфляції в Україні, в основі якої, на відміну від інших моделей, лежить теорія часткового коригування. Ця економетрична модель аналізує вплив реального ВВП, грошової маси та темпів інфляції в попередньому періоді на загальний рівень цін як у коротко-, так і в довгостроковому періоді

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
51	Насадюк І.Б. [51]	Вплив приєднання до валютної зони на розвиток національних економік	08.00.02 – світове господарство і міжнародні	Досліджено теоретичні та практичні аспекти впливу приєднання до валютної зони на розвиток національної економіки, зокрема фінансової системи. Розглянуто теоретичні підходи щодо економічної доцільності валютно-фінансової інтеграції групи

[50] Кузьмин М.П. Формування стабілізаційної макроекономічної політики в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. управління за спец.: 25.00.05 / М.П. Кузьмин / Укр. акад. держ. упр. при Президентові України. – К., 2001. – 17 с.

[51] Насадюк І.Б. Вплив приєднання до валютної зони на розвиток національних економік: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.00.02 / І.Б. Насадюк / НАН України. Ін-т світ. економіки і міжнар. відносин. – К., 2008. – 19 с.

			економічні відносини	країн, вигоди та витрати використання спільної валюти, методологію аналізу впливу участі у валютно-економічному союзі на економіку країни. Досліджено вплив участі у зоні євро на економічний розвиток країн Південної Європи, які до вступу у Європейський валютно-економічний союз мали вищі за середній по ЄС показники інфляції і менший ступінь розвитку фінансових систем. Доведено, що запровадження євро позитивно вплинуло на макроекономічну стабільність Італії, Іспанії, Португалії та Греції, а також зниження темпу інфляції та номінальних процентних ставок, збільшення доступу домогосподарств і підприємств до кредиту, сприяло розвитку фінансових ринків. Проаналізовано готовність до формування регіональних валютних зон і роль спільної валюти в економічному розвитку країн таких інтеграційних об'єднань, як Рада зі співробітництва арабських країн Перської затоки, Асоціація країн Південно-Східної Азії та Японія, Китай і Південна Кореї; Росія і Білорусь. Обгрунтовано доцільність переорієнтації, принаймні часткової, у валютній політиці України на євро за допомогою теорії оптимальних валютних зон
52	Петрик О.І. [52]	Інфляційне таргетування як механізм забезпечення цінової стабільності в Україні	08.00.08 – гроші, фінанси і кредит	Уперше розроблено теоретико-методологічний підхід до дослідження механізму забезпечення цінової стабільності у перехідній економіці, який ґрунтується на режимі таргетування інфляції, суть якого полягає в узгодженості заходів та інструментів монетарної, фіскальної та економічної політики, що дозволяє

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
				досягти визначену інфляційну ціль у середньостроковому періоді; розроблено підхід до визначення оптимального рівня інфляції, який базується на оцінці негнучкості цін у бік зниження та визначенні рівня інфляції для торгованих товарів, відповідає рівню економічного розвитку України та характеризує цінову стабільність у середньостроковому періоді; здійснена апробація

[52] Петрик О.І. Інфляційне таргетування як механізм забезпечення цінової стабільності в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук за спец.: 08.00.08 / О.І. Петрик / Держ. установа "Ін-т економіки та прогнозування НАН України". – К., 2008. – 39 с.

				методики, розробленої на основі цього підходу, дозволяє встановити оптимальну середньострокову інфляційну ціль для монетарної політики як на період переходу, так і на час повноцінного функціонування ІТ в Україні. Удосконалено науково-практичні підходи щодо здійснення кон'юнктурних опитувань економічних суб'єктів, що дозволило НБУ запровадити щоквартальне опитування серед більш як 1 280 підприємств України і враховувати інфляційні та бізнес-очікування у монетарній політиці; формування структури та змістовного наповнення аналітично-прогнозного документа "Інфляційний звіт", який має бути основним публічним документом НБУ в системі комунікацій із бізнесом та громадськістю при переході до ІТ
53	Шаринська О.Є. [53]	Грошово-кредитне регулювання цінової стабільності у період ринкової трансформації економіки України	08.00.08 – гроші, фінанси і кредит	Вперше розроблено комплекс заходів поетапного переходу України до інфляційного таргетування як найбільш ефективного режиму грошово-кредитної політики, що сприятиме підвищенню дієвості вітчизняного грошово-кредитного регулювання цінової стабільності. Набуло подальшого розвитку доведення доцільності використання показника базової інфляції як цільового орієнтира грошово-кредитної політики в Україні, оскільки він достовірніше відображає рівень впливу чинників, які залежать від грошово-кредитної політики, на зміну загального рівня цін, ніж індекс споживчих цін

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
54	Словінська Л.Г. [54]	Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України	08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит	При корегуванні показників фінансової звітності в умовах гіперінфляції необхідно виділити монетарні та немонетарні статті. Такий поділ є важливим тому, що монетарні статті вже виражені в тій одиниці виміру, що діє на дату звітності і не

[53] Шаринська О.Є. Грошово-кредитне регулювання цінової стабільності у період ринкової трансформації економіки України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец.: 08.00.08 / О.Є. Шаринська / Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2007. – 20 с.

[54] Словінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Л.Г. Ловінська. – Київ, 2007. – 22 с.

			(підприємства промислові)	належать до перераховування
55	Сінцова О.О.[55]	Формування грошових потоків промислового підприємства в умовах інфляції	08.00.10 – фінанси, грошовий обіг і кредит	Запропонована класифікація чинників, що впливають на формування грошових потоків промислового підприємства; розроблена модель формування грошових потоків підприємства з урахуванням чинника інфляції; розроблені методичні рекомендації по обліку інфляційної складової в грошових потоках підприємства; запропоновані заходи, що знижують вплив чинника інфляції на грошові потоки промислового підприємства; розроблена методика оцінки ефекту від впровадження заходів, що знижують вплив чинника інфляції при формуванні грошових потоків підприємства
56	Успаєва М.Г.[56]	Облік і аналіз власного капіталу в умовах інфляції	08.00.12 – бухгалтерський облік, статистика	В ході проведеного дослідження були науково обґрунтовані теоретичні і методичні підходи до оцінки рівня достатності підтримки капіталу в умовах інфляції, запропоновані прийоми і методи розкриття інформації про наслідки інфляції в бухгалтерській (фінансовій) звітності, що має істотне значення для зацікавлених осіб, контролюючих і організуючих кругообіг капіталу

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
57	Гусева Ю.В.[57]	Інфляція: її відображення в бухгалтерській звітності підприємств	08.00.12 – бухгалтерський облік, статистика	Обґрунтовано необхідність вибору відповідного способу відображення інфляції в звітності підприємств залежно від галузі народного господарства. На сучасному етапі розвитку економічних реформ в Росії, у тому числі інституціональних перетворень, в роботі віддається перевага концепції підтримки

[55] Синцова Е.А.Формирование денежных потоков промышленного предприятия в условиях инфляции: дис. на соискание ученой степени кандидата экон. наук за спец.: 08.00.10 / Елена Алексеевна Синцова. – С., 2002. – 145 с.

[56] Успаева М.Г. Учет и анализ собственного капитала в условиях инфляции: дис. на соискание ученой степени кандидата экон. наук за спец.: 08.00.12 / Милана Гумкиевна Успаева. – М., 2003. – 235 с.

[57] Гусева Ю.В. Инфляция: ее отражение в бухгалтерской отчетности предприятий: дис. на соискание ученой степени кандидата экон. наук за спец.: 08.00.12 / Юлия Валентиновна Гусева. –2005. – 241 с.

				фізичного капіталу для обліку інфляції порівняно з концепцією фінансової підтримки капіталу
58	Євсеєв В.М.[58]	Методи обліку впливу інфляції на бухгалтерську звітність комерційних організацій	08.00.12 – бухгалтерський облік, статистика	Наукова новизна проведеного дослідження полягає в постановці, теоретичному обґрунтуванні, аналізі, класифікації, розробці і апробації методичних рекомендацій з комплексного застосуванні методів коригування показників бухгалтерської звітності господарюючих суб'єктів з урахуванням впливу інфляції
59	Жирна Н.М.[59]	Трансформація російської бухгалтерської (фінансової) звітності в формат МСФЗ в умовах інфляції	08.00.12 – бухгалтерський облік, статистика	Розроблено методики обліку і формування бухгалтерської (фінансовою) звітності російських підприємств в умовах інфляції відповідно до вимог міжнародних стандартів. Виявлено об'єктивні економічні передумови міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку і можливість скорочення відмінностей національних систем бухгалтерського обліку на світовому рівні; досліджено міру впливу інфляції на показники бухгалтерської (фінансовою) звітності російських організацій відповідно до вимог МСФО і запропоновано методику коригування російської бухгалтерської (фінансовою) звітності в умовах інфляції; розроблено проект Положення по бухгалтерському обліку по коригуванню даних бухгалтерської (фінансовою) звітності, що враховують вплив інфляції

Продовження Додатку А

1	*2*	*3*	*4*	*5*
60	Логінов А.С.[60]	Фінансовий облік і звітність організацій в умовах інфляції	08.00.12 – бухгалтерський облік, статистика	Методологічно обґрунтовано необхідність обліку впливу інфляції, систематизації і класифікації підходів до формування системи фінансового обліку і звітності в умовах інфляції, у визначенні критеріїв вибору того або іншого варіанту обліку впливу інфляції на показники діяльності організації, в розробці методу коригування фінансової звітності

[58] Евсеев В.М. Методы учета влияния инфляции на бухгалтерскую отчетность коммерческих организаций: дис. на соискание ученой степени кандидата экон. наук за спец.: 08.00.12 / Владимир Михайлович Евсеев. – М., 2004. – 151 с.

[59] Жирная Н.М. Трансформация российской бухгалтерской (финансовой) отчётности в формат МСФО в условиях инфляции: дис. на соискание ученой степени кандидата экон. наук за спец.: 08.00.12 / Наталья Михайловна Жирная. – С., 2004. – 195 с.

[60] Логинов А.С.Финансовый учет и отчетность организаций в условиях инфляции: дис. на соискание ученой степени кандидата экон. наук за спец.: 08.00.12 / Артем Сергеевич Логинов. – К., 2002. – 227 с.

61	Прокоф'єва Н.О.[61]	Фінансова звітність в умовах інфляції	08.00.12 – бухгалтерський облік, статистика	Вдосконалено методологічний апарат коригувань фінансової звітності підприємств, що функціонують в умовах інфляційної і гіперінфляційної економіки. Розроблено класифікацію методів коригувань звітності в умовах інфляції; запропоновано методи коригування фінансової звітності компаній, що функціонують в умовах гіперінфляції, перед включенням її в консолідовану звітність; обґрунтовано методи перерахунку результатів діяльності дочірніх і залежних компаній, а також філій і представництв головної компанії, які ведуть діяльність за межами країни знаходження материнської компанії або головного офісу відповідно в функціональну валюту цієї материнської компанії або головного офісу
62	Печений О.П. [62]	Прострочення виконання договірного зобов'язання	12.00.03 – цивільне право і цивільний процес	Дослідження юридичної природи інфляційних втрат боржника за грошовим зобов'язанням дозволив зробити новий в науці цивільного права висновок про те, що зазначені втрати є самостійним видом негативних наслідків прострочення боржника за грошовим зобов'язанням

[61] Прокофьева Н.А. Финансовая отчетность в условиях инфляции: дис. на соискание ученой степени кандидата экон. наук за спец.: 08.00.12 / Наталья Алексеевна Прокофьева. – С., 2006. – 193 с.

[62] Печений О.П. Прострочення виконання договірного зобов'язання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук за спец.: 12.00.03 / О.П. Печений / Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. – Х., 2002. – 20 с.

Додаток Б

Трактування базових понять дослідження

Таблиця Б.1. Визначення терміну "інфляція" та "дефляція" в різних літературних джерелах

№ з/п	*Автор / Головний редактор*	*Визначення поняття*
1	*2*	*4*
	Інфляція	
1	Азрилиян А.Н.	Інфляція – знецінення паперових грошей внаслідок випуску їх в обіг у розмірах, які перевищують потреби товарообігу, що супроводжується зростанням цін на товари та падінням номінальної заробітної плати[1]
2	Александрова М.М.	Термін "інфляція" (від лат. Inflatio) буквально означає "вздуття". Дійсно, фінансування державних видатків (наприклад, у періоди екстремального розвитку економіки в часи війн, революцій) за допомогою паперово-грошової емісії з припиненням розміну банкнот призводило до розширення грошового обігу та знецінення паперових грошей[2] *Інфляція* як багатофакторний процес – це прояв диспропорційності у розвитку суспільного відтворення, що обумовлене порушенням закону грошового обігу [3]
3	Багрій П.І., Дорогунцов С.І.	*Інфляція* (лат. inflatio – роздмухування, розбухання) – переповнення каналів грошового обігу капіталістичних країн масою паперових грошей внаслідок випуску їх у розмірах, що перевищують потреби грошового обігу і товарообороту [4]
4	Базилевич В.Д.	*Інфляція* – зовні виглядає як знецінення грошей внаслідок їхньої надмірної емісії, яка супроводжується стійким зростанням цін на товари та послуги[5]
5	Базилевич В.Д., Баластрик Л.О.	Інфляція – тривалий безперервний процес знецінення грошей, який проявляється як стійке підвищення загального рівня цін у результаті перевантаження сфери грошового обігу грошовою масою, незабезпеченою матеріальними цінностями[6]
6	Беднарський Л., Гєруш Й.	Інфляція є результатом змін відношень між збільшенням кількості грошей в обігу та зростанням господарських товарів на ринку[7]

Продовження табл. Б.1

[1] Большой бухгалтерский словар / Под. ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. – С. 151.

[2] Александрова М.М. Гроші. Фінанси. Кредит: [навчально-методичний посібник]: в 2-х частинах / Александрова М.М., Кірейцев Г.Г., Маслова С.О. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – Ч. І – 224 с. – С. 66.

[3] Там само, с. 68.

[4] Економічний словник / За ред. П.І. Багрія, С.І. Дорогунцова. – К.,1973. – 621 с. – С. 215.

[5] Економічна теорія: Політекономія: [підручник] / За ред. В.Д. Базилевича. – [3-тє вид., перероб. і доп.] – К.: Знання-Прес, 2004. – 615 с. – С. 176.

[6] Базилевич В.Д. Макроекономіка: [навчальний посібник] / В.Д. Базилевич, Л.О. Баластрик. – К.: Атіка, 2002. – 368 с. – С. 243.

[7] Rachunkowość międzynarodowa / Praca zbiorowa pod redakcją L. Bednarskiego, J. Gierusza. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2001. – 308 s. – S. 169.

1	*2*	*3*
7	Бернар И.	*Инфляция* – общее явление выравнивания монетарным путем напряженности, возникшей в какой-либо социально-экономической среде; характеризуется повышением общего уровня цен и обесценением денег[8]
8	Білецька Л.В.	*Інфляція* (лат.inflation – роздування) – процес зростання загального рівня цін у країні внаслідок порушення закону грошового обігу[9]
9	Борисов А.Б.	*Инфляция* – обесценивание денег, вызванное превышением количества денег, находящихся в обращении, над их товарным покрытием[10]
10	Будаговська С., Кілієвич О., Луніна І. та ін.	Інфляція означає зростання загального рівня цін (або, іншими словами, це є падіння купівельної спроможності грошей, підвищення грошової вартості життя)[11]
11	Бутинець Ф.Ф.	Інфляція (рос.: инфляция; англ.: inflation) – переповнення сфери обігу паперовими грошовими знаками через надмірний їх випуск або в результаті скорочення товарної маси в обігу при незмінній кількості випущених паперових грошових знаків[12]
12	Велш Глен А., Шорт Деніел Г.	Інфляція – це загальний ріст цін в економіці, викликаний надмірним випуском грошей[13]
13	Волков И., Грачева М., Алексанов Д.	Інфляція – це підвищення загального (середнього) рівня цін в економіці або на даний вид ресурсу, продукції, послуг, праці[14]
14	Гальчинський А.	*Інфляція* – знецінення грошей, що виявляється через зростання цін[15]
15	Гарбузов В.Ф.	*Інфляция* – властиве капіталістичній економіці знецінення грошей, яке проявляється в загальному і нерівномірному зростання цін на товари і послуги та призводить до перерозподілу національних доходів і національного багатства на користь владарюючих класів[16]
16	Гіжевський В.К. , Головченко В.В. , Ковальський В.С. та ін.	[Від лат. inflatio – роздмухуваня, розбухання] – збільшення кількості паперових грошей, що є в обігу в державі, понад потреби господарського обігу, процес обезцінення грошей[17]

Продовження табл. Б.1

[8] Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: в 2-х т. [пер. с фр.] / И. Бернар, Ж.-К. Колли. – М.: Междунар. Отношения. – Т. 26. – 1997. – 760 с. – С. 70.

[9] Білецька Л.В. Економічна теорія: Політекономія. Мікроекономіка. Макроекономіка: [навчальний посібник] / Білецька Л.В., Білецький О.В., Савич В.І. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 652 с. – С. 72.

[10] Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с. – С. 125.

[11] Будаговська С. Мікроекономіка і макроекономіка: [підручник для студ. екон. спец. зал. освіти] у 2-х ч. / [Будаговська С., Кілієвич О., Луніна І. та ін.] – К.: Основи, 1998. – 518 с. – С. 252.

[12] Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с. – С. 81.

[13] Велш Глен А. Основи фінансового обліку: [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач] / А. Велш Глен., Г. Шорт Деніел. – К.: Основи, 1999. – 943 с.

[14] Волков И. Учет влияния инфляции в проектном анализе [Електронний ресурс] / Волков И., Грачева М., Алексанов Д. – [Режим доступу]: http://www.cfin.ru/finanalysis/inflation1.shtml

[15] Гальчинський А. Теорія грошей: [навч. посібник] / А. Гальчинський – К.: Основи, 1998. – 415 с. – С. 232.

[16] Фінансово-кредитний словар: А–Й / Гл. редактор В.Ф.Гарбузов. – М.: Финанси и статистика, 1984. – 511 с. – Т. І. – С. 472.

[17] Популярна юридична енциклопедія / Кол. авт.: Гіжевський В.К., Головченко В.В., Ковальський В.С. (кер.) та ін.. – К.: Хрінком Інтер, 2002. – 528 с.

1	*2*	*3*
17	Далин С.А.	Якщо кількість паперових грошей буде у зростаючій мірі перевищувати кількість дзвінкої монети, то почнеться і відповідно буде зростати процес їх знецінення, тому що "у той час, як кількість золота в обігу залежить від товарних цін, вартість паперових білетів в обігу залежить, навпаки, виключно від їх власної кількості". Відповідно, кількісне перевищення паперовими грошима дзвінкої монети, необхідної для товарообігу, складає сутність інфляції. Вона буде тим значніша, чим більше буде зростати маса паперових грошей[18]
18	Дубічинський В.В.	Переповнення каналів грошового обігу масою надлишкових паперових грошей порівняно з потребами обороту в них, що зумовлює знецінювання грошей, зростання цін на предмети першої потреби, зниження валютного курсу, падіння реальної заробітної плати і т. ін.[19]
19	Жвірбла А.	На підставі аналітичних досліджень поняття інфляція трактується як зниження купівельної спроможності грошей та створює багато ускладнень при проведенні порівнянь у різних періодах[20]
20	Загородній А.Г.	*Інфляція* – знецінення паперових грошей, що супроводжується зростанням цін на товари та послуги[21]
21	Иванов В.М.	Термін "інфляція" (від лат. inflatio) означає вздуття. Дійсно, фінансування державних витрат (наприклад, в періоди екстремального розвитку економіки під час війн, революцій) за допомогою паперово-грошової емісії з припиненням розміну банкнот призводило до "вздуття" грошового обігу, знеціненню паперових грошей[22]
22	Каспина Р.Г., Логинов А.С.	Інфляція – об'єктивне економічне явище, яке має велике соціально-економічне значення, а відповідно, є одним з факторів, який визначає контури системи бухгалтерського обліку[23]
23	Климко Г.Н.	Інфляція – це процес зростання цін на споживчому ринку і відповідне зростання купівельної спроможності грошей. Інфляція порушує рівновагу між ціновою вартістю товарів (послуг) на споживчому ринку і грошовою масою, яка, наростаючи, перевищує їх вартість[24]

Продовження табл. Б.1

[18] Далин С.А. Инфляции в эпохи социальных революций / Под ред. А.В. Аникина. – М.: Наука, 1983. – 305 с. – С. 26.

[19] Сучасний тлумачний словник української мови: 100 000 слів / За заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В.В. Дубічинського. – Х.: ВД "ШКОЛА", 2008. – 1008 с. –С. 368.

[20] Żwirbla A. Problematyka czynnika struktury oraz inflacji w analizie finansowej (przyczynek do teorii analizy inflacji) / A. Żwirbla // Zeszyty teoretyczne rachunkowości. – Warszawa, 2002. – T. 11(67). – S. 128-157. – S. 141.

[21] Загородній А.Г. Фінансовий словник / Завгородній А.В., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – [3-тє вид. випр. та доп.]. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2000. – 587 с. – С. 349.

[22] Иванов В.М. Деньги и кредит: [курс лекций] / В.М. Иванов. – [3-е изд., испр. и доп.] – К.: МАУП, 2003. – 288 с. – С. 114.

[23] Каспина Р.Г. Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 6.

[24] Основи економічної теорії: політ економічний аспект: [підручник] / Відп. ред. Г.Н. Климко. – [5-те вид., випр.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 615 с. – С. 346.

1	*2*	*3*
24	Ковалев В.В.	Процес, який характеризується підвищенням загального рівня цін в економіці, що еквівалентно, зниженням купівельної спроможності грошей[25]
25	Коцофана Т.В.	Сущность инфляции представляет собой долговременное превышение номинального выражения валового внутреннего продукта над его реальной стоимостью, вызванное несбалансированностью общественного воспроизводства[26]
26	Кулішов В.В.	Інфляція – переповнення сфери грошового обігу надлишковою масою грошових знаків стосовно потреб товарообігу, що призводить до їхнього знецінення[27]
27	Лень В.С.	Інфляція – це, з погляду бухгалтерського обліку, підвищення загального рівня цін внаслідок зниження купівельної спроможності грошей[28]
28	Макконнелл К.Р.	*Инфляция* – повышение общего уровня цен[29]
29	Макміллан	*Інфляція* (inflation) – зростання загального рівня цін[30]
30	Манків Д., Грегорі Н.	Інфляція – знецінення грошей в результаті переповнення грошовою масою каналів грошового обігу[31]
31	Мегерда Б., Гурка Л., Грабовська-Качмарчик Е., Йонас К., Малгожата Ш.	Інфляція як стан нерівноваги в економіці є зростанням цін, істотним з точки зору стабільності вимірника, що використовується у бухгалтерському обліку[32]
32	Мельникова В.І.	Інфляція – стійка тенденція до підвищення середнього (загального) рівня цін[33]
33	Моисеев А.В.	*Инфляция* – обесценение бумажных денег следствии выпуска их в обращение в размерах, превышающих нормальные потребности хозяйства и товарооборота в платежных средствах[34]

Продовження табл. Б.1

1	*2*	*3*

[25] Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с. – С. 532.

[26] Коцофана Т.В. Воспроизводственный подход к анализу инфляционного процесса / Т.В. Коцофана // Вестник СПбГУ. – 2007. – Серия 5. – Вып. 4 – с. 41-50. – С. 44.

[27] Кулішов В.В. Макроекономіка: основи теорії і практикум: [навч. посіб. для студ. вищих навчальних закладів освіти] / В.В. Кулішов. – Львів: "Магнолія плюс", 2004. – 256 с. – С. 59.

[28] Лень В.С. Управлінський облік: [навч. посіб.] / В.С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с. – С. 236.

[29] Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика [пер. с 14-го англ.изд.] / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. – М.: ИНФРА-М, 2005. – XXXVI. – 972 с. – С. 746.

[30] Словник сучасної економіки Макміллана [пер. з англ.]. – К.: "АртЕк", 2000. – 640 с. – С. 260.

[31] Манків Д. Макроекономіка [пер. з англ.] / Д. Манків, Н. Грегорі. – К.: Основи, 2000. – 588с. – С. 194.

[32] Sprawozdania finansowe i ich analiza. Analiza finansowa Miecherda B., Górka Ł., Grabowska-Kaczmarczyk E., Jonas K., Małgorzata Sz. / Pod redakcją Bronisława Miecherdy. – Warszawa: Stowarzyszenia księgowych w Polsce Zarząd główny w Warszawie Centralny ośrodek szkolenia zawodowego, 2005. – 315 s.

[33] Мельникова В.І. Макроекономіка: [навчальний посібник] / В.І. Мельникова, Н.І. Климова. – [2-е видання виправлене і доповнене]. – К.: ВД "Професіонал", 2005. – 400 с. – С. 310.

[34] Моисеев А.В. Экономический словар-справочник: [учеб. пособие для учащихся] / Моисеев А.В., Петросян К.Ц., Пилипенко Н.Н.; под. ред. А.В. Моисеева. – [2-е изд., перераб.]. – М.: Просвещение, 1985. – 256 с. – С. 61.

34	Молдованова М.І.	*Инфляция* – англ.: inflation; нем.: inflation (f); фр.: inflation (f); пол.: inflatia – нарушение процесса общественного воспроизводства, проявляющееся в переполнении сферы обращения денежными знаками сверх реальных потребностей хозяйства и их обесценении[35]
35	Мороз А.М.	Інфляція – знецінення грошей внаслідок переповнення каналів обігу грошовою масою. Проявляється в загальному, тривалому і нерівномірному зростанні цін, а при централізованому ціноутворенні – і в загальному зростанні товарного дефіциту[36]
36	Мочерний С.В.	*Інфляція* – процес знецінення грошей у результаті перевищення кількості грошових знаків, що перебувають в обігу, над сумою цін товарів та послуг, тобто недотриманням вимог закону грошового обігу[37]
37	Мочерний С.В.	Інфляція означає знецінення грошей внаслідок перевищення кількістю грошових знаків, що перебувають в обігу, суми товарних цін[38]
38	Мочерний С.В. та ін.	*Інфляція* – процес знецінення грошей внаслідок перевищення кількістю грошових знаків, які перебувають в обігу, суми цін товарів та послуг, що виявляється у їх зростанні[39]
39	Науменко В.І.	*Інфляция* – властиве капіталістичній економіці знецінення грошей, яке проявляється в загальному і нерівномірному зростання цін на товари і послуги та призводить до перерозподілу національних доходів і національного багатства на користь владарюючих класів[40]
40	Ніколенко Ю.В.	*Інфляція* – багатогранний, складний процес, який чітко відображає всі основні проблеми й суперечності економіки. Найбільш очевидно вона проявляє себе в систематичному переповненні каналів грошового обігу масою надлишкових грошей, що веде до їх знецінення та додаткового перерозподілу національного доходу й національного багатства на шкоду більшості населення[41]
41	Новак Е.	Інфляція означає зростання загального рівня цін, істотним з точки зору стабільності вимірника, який використовується в бухгалтерському обліку[42]

Продовження табл. Б.1

	2	*3*

[35] Молдованова М.І. Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / під заг. ред. М.І. Молдованової. – К.: Техніка, 1993. – 856 с. – С. 267.

[36] Банківська енциклопедія / під ред. д.е.н. професора А.М. Мороза – К.: "Ельтон", 1993. – 336 с. – С. 122.

[37] Економічний словник-довідник / за ред. док. екон. наук, проф. С.В. Мочерного – К.: Феміна, 1995. – 368 с. – С. 223.

[38] Основи економічної теорії / За ред. С.В. Мочерного. – К: Видавничий центр "Академія", 1998. – 464 с. – С. 102.

[39] Економічна енциклопедія: [у 3-х томах] / [редкол.: С.В. Мочерний та ін.] – К.: видавничий центр "Академія". – Т. 1. – 2000. – 864 с. – С. 684.

[40] Словник термінів ринкової економіки / під ред. проф. В.І. Науменка. – К. Глобус, 1996. – 288 с. – С. 473.

[41] Основи економічної теорії: [підручник] / За заг. ред. Ю.В. Ніколенка. – [3-тє вид.] – Київ: ЦУЛ, 2003. – 540 с. – С. 127.

[42] Nowak E. Zaawansowana rachunkowość zarządcza / E. Nowak. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2003. – 311 s.

42	Панчишин С.	*Інфляція* – зростання загального рівня цін у країні впродовж певного періоду часу, що супроводжується знеціненням національної грошової одиниці[43]
43	Панчишин С., Гостроверх П.	*Інфляція* – це зростання загального рівня цін у країні впродовж певного періоду часу, що супроводжується знеціненням грошової одиниці[44]
44	Полякова И.А., Толстик Н.В.	Інфляція – дисбаланс між сукупним попитом і сукупною пропозицією. Інфляція відображає підвищення загального рівня цін в країні, а не на ринку певного окремого товару[45]
45	Радіонова І.Ф.	І*нфляція* – це порушення рівноваги, що відбувається внаслідок зсуву лінії попиту і пропозиції[46]
46	Райзберг Б.А.	*Инфляция* (от лат. inflftio – вздутие) – обесценение денег, проявляющееся в форме роста цен на товары и услуги, не обусловленного повышением их качества[47]
47	Савченко А.Г.	*Інфляція* – це приріст цін, викликаний надлишком грошей стосовно до випуску товарів та послуг[48]
48	Сигел Дж.	*Inflation* – инфляция, рост цен. Общее повышение уровня цен. Инфляция означает, что на доллар сегодня можно купить больше, чем в будущем[49]
49	Солонінко К.С.	*Інфляція* означає зростання загального рівня цін (або іншими словами, це падіння купівельної спроможності грошей, підвищення грошової вартості життя)[50]
50	Стонер Джеймс А.Ф., Долан Едвін Г.	Інфляція означає тривале зростання середніх цін на всі товари і послуги[51]
51	Тарасевич В.М.	*Інфляція* – це зростання загального рівня цін в економіці впродовж певного періоду, що супроводжується знеціненням національної грошової одиниці[52]

Продовження табл. Б.1

1	*2*	*3*

[43] Панчишин С. Макроекономіка: [навч. посібник] / С. Панчишин. – [вид. 2-ге, стереотипне]. – К.: Либідь, 2002. – 616 с. – С. 329.

[44] Аналітична економія: макроекономіка і мікроекономіка. Вступ до аналітичної економії. Макроекономіка: [навч. посіб] у 2 кн. / За ред. С. Панчишина і П. Гостроверха. – [4-те вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2006. – кн. 1. – 723 с. – С. 576.

[45] Полякова И.А. Методы изучения инфляции. Статистический аспект / И.А. Полякова., Н.В. Толстик // Научно-практический журнал "Учет и статистика". – Ростов-на-Дону, 2003. – С. 172-174. – С. 173.

[46] Радіонова І.Ф. Макроекономіка та економічна політика: [підручник] / І.Ф. Радіонова. – К.: Таксон, 1996. – 240 с. – С. 42.

[47] Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с. – С. 134.

[48] Савченко А.Г. Макроекономіка: [підручник] / Савченко А.Г., Пухтаєвич Г.О., Тітьонко О.М. – К.: Либідь, 1999. – 288 с. – С. 135.

[49] Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов [пер. с англ.] / Дж. Сигел, Дж. Шили. – М.: ИНФРА М, 2001. – VII. – 400 с. – С. 187.

[50] Солонінко К.С. Економічна теорія: [навчальний посібник для підготовки студентів до бакалаврського іспиту з економічних теоретичних дисциплін] / [Солонінко К.С., Возна Л.Ю., Горобчик Т.Т., Ущаповський Ю.В.]. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 406 с. – С. 348.

[51] Стонер Джеймс А.Ф. Вступ у бізнес [пер. з англ.] / А.Ф. Стонер Джеймс, Г. Долан Едвін; заг. ред. і вступ ст. Й.С. Завадського. – К.: Вид-во Європ. ун-ту фін., інформ. систем, менеджменту і бізнесу, 2000. – 752 с. – С. 69.

[52] Економічна теорія: [підручник] / За ред. В.М. Тарасевича. – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 784 с. – С. 308.

52	Фаминский И.П.	*Инфляция* – устойчивый рост цен и обесценение денег в стране[53]
53	Чацкис Е.Д.	*Инфляция* – переполнение бумажными деньгами в следствии чрезмерного их выпуска[54]
54	Шишханов М.О.	Інфляція – знецінення паперових грошей внаслідок випуску їх в обіг у розмірах, що перевищують потреби товарообігу, що супроводжується зростанням цін на товари, не зумовленого підвищенням їх якості, та падінням реальної заробітної плати. Інфляція викликається перш за все переповненням каналів грошового обігу надмірною грошовою масою при відсутності адекватного збільшення товарної маси[55]
55	Экономическая энциклопедия	Інфляція (від лат. inflatio – здуття), в докапіталістичних формаціях і в умовах капіталізму – порушення в процесі суспільного відтворення, сфери обігу грошовими знаками понад реальні потреби господарства, що виявляються в переповнюванні, та їх знеціненні[56]
	Дефляція	
56	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.	Дефляція – вилучення державою з обігу частини грошових засобів, випущених в період інфляції[57]
57	Мочерний С.В.	Дефляція (від лат. Deflo – видуваю) – зменшення грошової маси, вилучення з обігу частини грошових засобів, випущених в період інфляції[58]
58	Згородній А.Г., Вознюк Г.Л.	Дефляція (від. лат. deflatio – видування, здування) – 1) вилучення з обліку надлишкової грошової маси, випущеної в період інфляції; 2) загальне зниження рівня цін у країні[59]
59	Лопатников Л.И.	Дефляція – 1) процедура перерахунку цін товарів і послуг поточного року в ціни року, взятого в якості базового; 2) комплекс державних мір, що приймаються для скорочення інфляції в основному направлених на вилучення з обігу частини надлишкової грошової маси[60]

Продовження табл. Б.1

1	*2*	*3*
60	Загородній А.Г.,	Дефляція – вилучення з обігу надлишкової грошової маси,

[53] Внешнеэкономический толковый словар / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с. – С. 143.

[54] Толковый словарь финансово-бухгалтерских терминов и понятий / [сост. Е.Д. Чацкис]. – Д.: "Сталкер", 1996. – 320 с. – С. 197.

[55] Шишханов М.О. Управленческий консалтинг: [слов.-справ.] / М.О. Шишханов. – Москва: Анкил, 2006. – 896 с. – С. 279.

[56] Экономическая энциклопедия. Политическая экономия. – М.: "Советская Энциклопедия", 1975. – 560 с. – С. 51.

[57] Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.; за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ. – Т. 1. –616 с. – С. 161.

[58] Економічна енциклопедія: у трьох томах / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – Т. 1. – 864 с. – С. 342.

[59] Згородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Згородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2005. – 714 с. – С. 143.

[60] Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь: словарь современной экономической науки / Л.И. Лопатников. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Дело, 2003. – 520 с. – С. 80-81.

	Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.	випущеної в період інфляції[61]
61	Мочерний С.В.	Дефляція – зменшення грошової маси, вилучення з обігу частини грошових засобів, випущених в період інфляції[62]
62	Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д, Мартин Б.	Дефляція – міри зі скорочення рівня економічної активності, що робляться, як правило, в спробі приборкати інфляцію[63]
63	Азрилиян А.Н.	Дефляція – вилучення із обігу частини надлишкової грошової маси, випущеної в період інфляції, що супроводжується загальним рівнем зниження цін в країні[64]
64	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О.	Дефляція – процес стримування розвитку народного господарства, скорочення грошової емісії і грошової маси в обігу[65]
65	Бутинець Ф.Ф.	Дефляція (від. лат.: deflatio – здування; рос.: дефляція; англ.: deflation) – вилучення з обігу частини надлишкових коштів[66]
66	Мороз А.М.	Дефляція – процес стримування зростання грошової маси в обігу[67]
67	Золотогоров В.Г.	Дефляція – зменшення грошової маси в обігу шляхом вилучення частини надлишкових, порівняно з потребою, грошей[68]
68	Коноплицький В., Філіна Г.	Дефляція – вилучення з обігу частини надлишкової грошової маси, що була випущена в умовах інфляції[69]

[61] Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – [2-ге видання, виправлене та доповнене]. – Львів: Видавництво "Центр Європи", 1997. – 576 с. – С. 128.

[62] Економічний словник – довідник / За ред. док. екон. наук, проф. С.В. Мочерного. – К.: Феміна, 1995. – 368 с. – С. 73.

[63] Уолл Н. Экономика и бизнес. А – Я: Словарь-справочник [пер. англ. К.С. Ткаченко] / Уолт Н., Маркузе Я., Лайнз Д, Мартин Б. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. – 624 с. – С. 92.

[64] Большой экономический словарь / За ред. А.Н. Азрилияна – М.: "Институт новой экономики", 1999. – 1246 с. – С. 179.

[65] Завадський Й.С. Словник економічнх термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: [навч.-метод. Посібник] / Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 444 с. – С. 105.

[66] Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с. – С. 47.

[67] Банківська енциклопедія / Під ред. д.е.н. професора Мороза А.М. – К.: "Ельтон", 1993. – 336 с. – С. 81.

[68] Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Полымя, 1997. – 571 с. – С. 95.

[69] Коноплицький В. Це – бізнес: тлумачний словник економічних термінів / В. Коноплицький, Г. Філіна. – К.: МСП "Альтерпрес", 1996. – 448 с. – С. 70.

Таблиця Б.2. Підходи до визначення інфляції в опрацьованих літературних джерелах

№ з/п	Автор / Відповідальний редактор	Визначення							
		грошового обігуПорушення закону	Прояв диспропорційності (порушення рівноваги) у розвитку суспільного відтворення	Процес паперово-грошової емісії з припиненням розміну банкнот	Зростання загального рівня цін	Знецінення грошової одиниці (падіння купівельної спроможності грошей)	Перевантаження сфери грошового обігу грошовою масою, незабезпеченою матеріальними цінностями (товарами) на ринку	Вирівнювання монетарним шляхом напруги, що виникла в певному соціально-економічному середовищі	Зниження купівельної спроможності грошової одиниці
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1)	Азрилиян А.М.[70]				+				
2)	Александрова М.М.[71]	+	+						
3)	Александрова М.М., Кірейцев Г.Г., Маслова С.О.[72]			+					
4)	Панчишин С., Гостроверх П.[73]				+	+			
5)	Базилевич В.Д., Баластрик Л.О.[74]				+	+	+		
6)	Мороз А.М.[75]				+	+			
7)	Беднарський Л., Гєруш Й.[76]						+		

[70] Большой экономический словарь / За ред. А.Н. Азрилияна – М.: "Институт новой экономики", 1999. – 1246 с.

[71] Александрова М.М. Гроші. Фінанси. Кредит: [навчально-методичний посібник] / Александрова М.М., Кірейцев Г.Г., Маслова С.О. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 312 с.

[72] Александрова М.М. Гроші. Фінанси. Кредит.: [навчально-методичний посібник] в 2-х частинах / Александрова М.М. Кірейцев Г.Г., Маслова С.О. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – Ч. І. – 224 с.

[73] Аналітична економія: макроекономіка і мікроекономіка: Вступ до аналітичної економії. Макроекономіка [навч. посіб] у 2 кн. / за ред. С. Панчишина і П. Гостроверха. – [4-те вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2006. – кн. 1. – 723 с.

[74] Базилевич В.Д. Макроекономіка: [навчальний посібник] / В.Д. Базилевич, Л.О. Баластрик. – К.: Атіка, 2002. – 368 с.

[75] Банківська енциклопедія / Під ред. д.е.н. професора Мороза А.М. – К.: "Ельтон", 1993. – 336 с.

Продовження Додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
8)	Бернар И.[77]				+			+	
9)	Білецька Л.В.[78]	+			+				
10)	Азрилиян А.Н.[79]				+	+	+		
11)	Борисов А.Б.[80]					+	+		
12)	Будаговська С., Кілієвич О., Луніна І. та ін.[81]				+	+			
13)	Бутинець Ф.Ф.[82]			+			+		
14)	Велш Глен А., Шорт Деніел Г.[83]			+	+				
15)	Фаминский И.П.[84]				+	+			
16)	Волков И., Грачева М., Алексанов Д.[85]				+				
17)	Гальчинський А.[86]				+	+			
18)	Далин С.А.[87]			+					
19)	Мочерний С.В. та ін.[88]					+	+		
20)	Тарасевич В.М.[89]				+	+			

Продовження Додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
21)	Базилевич В.Д.[90]			+	+				
22)	Багрій П.І., Дорогунцов С.І.[91]			+			+		
23)	Мочерний С.В.[92]	+				+	+		
24)	Жвірбла А.[93]					+			

[76] Rachunkowość międzynarodowa. / Praca zbiorowa pod redakcją L. Bednarskiego, J. Gierusza. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2001. – 308 s.

[77] Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: [пер. с фр.] в 2-х т. / И. Бернар, Ж.-К. Колли. – М.: Междунар. Отношения. – Т. 26. – 1997. – 760 с.

[78] Білецька Л.В. Економічна теорія: Політекономія. Мікроекономіка. Макроекономіка: [навчальний посібник] / Білецька Л.В., Білецький О.В., Савич В.І. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 652 с.

[92] Економічний словник-довідник / [За ред. док. екон. наук, проф. С.В. Мочерного / Худож. оформ. В.М. Штогрина.] – К.: Феміна, 1995. – 368 с.

[91] Економічний словник / За ред. П.І. Багрія, С.І. Дорогунцов. – К.,1973. – 621 с.

[90] Економічна теорія: Політекономія: [підручник] / За ред. В.Д. Базилевича. – [3-тє вид., перероб. і доп.] – К.: Знання-Прес, 2004. – 615 с.

[89] Економічна теорія: [підручник] / За ред. В.М. Тарасевича. – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 784 с.

[88] Економічна енциклопедія: [у 3-х томах] / Редкол.: С.В. Мочерний та ін.. – К.: видавничий центр "Академія". – Т. 1. – 2000. – 864 с.

25	Ніколенко Ю.В.[94]			+		+			
26	Загородній А.Г.[95]					+			
27	Иванов В.М.[96]			+		+			
28	Каспина Р.Г., Логинов А.С.[97]								
29	Кулішов В.В.[98]					+	+		
30	Макконнелл К.Р.[99]				+				
31	Манків Д., Грегорі Н.[100]			+		+			
32	Мегерда Б., Гурка Л., Грабовська-Качмарчик Е., Йонас К., Малгожата Ш.[101]				+				
33	Мельникова В.І.[102]				+				

[87] Далин С.А. Инфляции в эпохи социальных революций / С.А. Далин; под ред. А.В. Аникина. – М.: Наука, 1983. – 305 с.

[86] Гальчинський А. Теорія грошей: [навч. посібник] / А. Гальчинський. – К.: Основи, 1998. – 415 с.

[85] Волков И. Учет влияния инфляции в проектном анализе [Електронний ресурс] / Волков И., Грачева М., Алексанов Д. – [Режим доступу]: http://www.cfin.ru/finanalysis/inflation1.shtml.

[84] Внешнеэкономический толковый словарь / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.

[83] Велш Глен А. Основи фінансового обліку: [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач] / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел. – К.: Основи, 1999. – 943 с.

[82] Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.

[81] Будаговська С. Мікроекономіка і макроекономіка: [підручник для студ. екон. спец. зал. освіти] у 2-х ч. / [Будаговська С., Кілієвич О., Луніна І. та ін.]; за заг. ред. С. Будаговської. – К.: Основи, 1998. – 518 с.

[80] Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.

[79] Большой бухгалтерский словар / Под. ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

[93] Żwirbla A. Problematyka czynnika struktury oraz inflacji w analizie finansowej (przyczynek do teorii analizy inflacji) / Żwirbla A. // Zeszyty teoretyczne rachunkowości. – T.11(67). – Warszawa, 2002. – S. 128-157.

[94] Основи економічної теорії: [підручник] / За аг. ред. Ю.В. Ніколенка. – [3-тє вид.] – Київ: ЦУЛ, 2003. – 540 с.

[95] Загородній А.Г. Фінансовий словник / Завгородній А.В., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – [3-тє вид. випр. та доп.]. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2000. – 587 с.

[96] Иванов В.М. Деньги и кредит: [курс лекций] / В.М. Иванов. – [3-е изд., испр. и доп.]. – К.: МАУП, 2003. – 288 с.

[97] Каспина Р.Г. Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с.

[98] Кулішов В.В. Макроекономіка: основи теорії і практикум. [навч. посіб. для студ. вищих навчальних закладів освіти] / В.В. Кулішов. – Львів: "Магнолія плюс", 2004. – 256 с.

[99] Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: [пер. с 14-го англ. изд.] / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. – М.: ИНФРА-М, 2005. – XXXVI. – 972 с.

[100] Манків Д. Макроекономіка: [пер. з англ. наук. ред. С. Панчишина] / Д. Манків, Н. Грегорі. – К.: Основи, 2000. – 588 с.

[101] Miecherda B. Sprawozdania finansowe i ich analiza. Analiza finansowa / [Miecherda B., Górka Ł., Grabowska-Kaczmarczyk E., Jonas K., Małgorzata Sz.]; pod redakcją Bronisława Miecherdy. – Warszawa: Stowarzyszenia księgowych w Polsce Zarząd główny w Warszawie Centralny ośrodek szkolenia zawodowego, 2005. – 315 s.

Продовження Додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
34	Моисеев А.В.[103]						+		
35	Молдованова М.І.[104]						+		
36	Новак Е.[105]				+				
37	Мочерний С.В.[106]					+	+		
38	Климко Г.Н.[107]				+		+		+
39	Панчишин С.[108]				+	+			
40	Радіонова І.Ф.[109]		+						
41	Райзберг Б.А.[110]				+	+	+		
42	Савченко А.Г.[111]				+		+		
43	Сигел Дж.[112]				+				
44	Макміллан[113]				+				
45	Науменка В.І.[114]				+	+			
46	Солонінко К.С.[115]				+				
47	Нацкис Е.Д.[116]		+						
48	Гарбузов В.Ф.[117]				+	+			

[102] Мельникова В.І. Макроекономіка: [навчальний посібник] / В.І. Мельникова, Н.І. Климова. – [2-е вид. випр. і доп.]. – К.: ВД "Професіонал", 2005. – 400 с.

[103] Моисеев А.В. Экономический словар-справочник: [учеб. пособие для учащихся] / Моисеев А.В., Петросян К.Ц., Пилипенко Н.Н.; под. ред. А.В. Моисеева. – [2-е изд., перераб.]. – М.: Просвещение, 1985. – 256 с.

[104] Молдованова М.І. Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / Під заг. ред. М.І. Молдованова. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.

[105] Nowak E. Zaawansowana rachunkowość zarządcza / E. Nowak. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2003. – 311 s.

[106] Основи економічної теорії / За ред. С.В. Мочерного. – К: Видавничий центр "Академія", 1998. – 464 с.

[107] Основи економічної теорії: політ економічний аспект: [підручник] / відп. ред. Г.Н. Климко. – [5-те вид., випр.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 615 с.

[108] Панчишин С. Макроекономіка: [навч. посібник]. – [вид. 2-ге, стереотипне]. – К.: Либідь, 2002. – 616 с.

[109] Радіонова І.Ф. Макроекономіка та економічна політика: [підручник] / І.Ф. Радіонова. – К.: Таксон, 1996. – 240 с.

[110] Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.

[111] Савченко А.Г. Макроекономіка: [підручник] / Савченко А.Г., Пухтаєвич Г.О., Тітьонко О.М. – К.: Либідь, 1999. – 288 с.

[112] Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов: [пер. с англ.] / Дж. Сигел, Дж. Шили. – М.: ИНФРА-М, 2001. – VII. – 400 с.

[113] Словник сучасної економіки Макміллана: [пер. з англ.] – К.: "АртЕк", 2000. – 640 с.

[114] Словник термінів ринкової економіки / Під ред. проф. В.І. Науменка. – К. Глобус, 1996. – 288 с.

[115] Солонінко К.С. Економічна теорія: [навчальний посібник для підготовки студентів до бакалаврського іспиту з економічних теоретичних дисциплін] / Солонінко К.С., Возна Л.Ю., Горобчик Т.Т., Ущаповський Ю.В. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 406 с.

[116] Толковый словарь финансово-бухгалтерских терминов и понятий / [сост. Е.Д. Чацкис]. – Д.: "Сталкер", 1996. – 320 с.

Продовження Додатку В

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*
49)	Шишханов М.О.[118]				+	+	+		
50)	Экономическая энциклопедия[119]		+			+	+		
51)	Коцофана Т.В.[120]		+						
52)	Полякова И.А., Толстик Н.В.[121]		+		+				
53)	Лень В.С.[122]						+	+	
54)	Стонер Джеймс А.Ф., Долан Едвін Г.[123]				+				
55)	Гіжевський В.К.[124]							+	+
56)	Ковалев В.В.[125]						+	+	
57)	Дубічинський В.В.[126]								+
Разом		**3**	**6**	**9**	**28**	**23**	**19**	**4**	**3**

[117] Фінансово-кредитний словар: А–Й / Гл. редактор В.Ф. Гарбузов. – М.: Фінанси і и статистика, 1984. – Т. І. – 511 с.
[118] Шишханов М.О. Управленческий консалтинг: [слов.-справ.] / М.О. Шишханов. – Москва: Анкил, 2006. – 896 с.
[119] Экономическая энциклопедия. Политическая экономия. – М.: "Советская Энциклопедия", 1975. – 560 с.
[120] Коцофана Т.В. Воспроизводственный подход к анализу инфляционного процесса / Коцофана Т.В. // Вестник СПбГУ. – 2007. – Серия 5. – Вып. 4 – С. 41-50.
[121] Полякова И.А. Методы изучения инфляции. Статистический аспект / Полякова И.А., Толстик Н.В. // Научно-практический журнал "Учет и статистика". – Ростов-на-Дону, 2003. – С. 172-174.
[122] Лень В.С. Управлінський облік: [навч. посіб.] / В.С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
[123] Стонер Джеймс А.Ф. Вступ у бізнес: [пер. з англ.] / Стонер Джеймс А.Ф., Долан Едвін Г.; заг. ред. і вступ ст. Й.С. Завадського. – К.: Вид-во Європ. ун-ту фін., інформ. систем, менеджменту і бізнесу, 2000. – 752 с.
[124] Популярна юридична енциклопедія / Кол. авт.: Гіжевський В.К., Головченко В.В., Ковальський В.С. (кер.) та ін. – К.: Хрінком Інтер, 2002. – 528 с.
[125] Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
[126] Сучасний тлумачний словник української мови: 100 000 слів / За заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В.В. Дубічинського. – Х.: ВД "ШКОЛА", 2008. – 1008 с.

Додаток В

Причини та наслідки існування інфляції в економіці

Таблиця В.1. Причини інфляції, що виділяються в різних літературних джерелах

№ з/п	*Автор / Відп. редактор*	*Причини інфляції*
1	*2*	*3*
1	Dobja M.	Оплата праці, яка не утворює реальної цінності. Це є розповсюдженим явищем там, де недооцінюється нормативний рахунок витрат и систем контролю, пов'язаних з цим рахунком. Без ретроспективного вимірювання та контрольного аспекту рахунок витрат є знаряддям утворення вищих цін, в яких акумулюється марнотратство. Завищення цін та досягнення надміру високого рівня прибутку. Це явище є поширеним при недостачі ефективного ринку або системи контролю за цінами. Воно не є безпосередньою причиною інфляції, але викликає прагнення до підвищення заробітних плат, відповідно пришвидшуючи цим інфляційні процеси. Надмірна кількість кредитних грошей викликана браком необхідного контролю за процесом кредитування. Кредит повинен викликати примноження реальної вартості. Це вимагає дуже старанного та ретельного контролю, відносно існування відповідного реального капіталу, засобів кваліфікованої людської праці, покупців товарів або послуг і т.п.[1]
2	Александрова М.М., Кірейцев Г.Г., Маслова С.О.	Необхідно розрізняти внутрішні та зовнішні фактори (причини) інфляції. Серед внутрішніх факторів можна виділити негрошові та грошові – монетарні. Негрошові фактори – це порушення диспропорцій господарства, циклічний розвиток економіки, монополізація виробництва, незбалансованість інвестицій, державно-монополістичне ціноутворення, кредитна експансія, екстраординарні обставини соціально-політичного характеру тощо. До грошових відносять кризу державних фінансів, а саме: дефіцит бюджету, зростання державного боргу, емісія грошей, а також збільшення кредитних знарядь обігу внаслідок розширення кредитної системи, збільшення швидкості обігу грошей тощо[2] Зовнішніми факторами інфляції є світові структурні кризи (сировинна, енергетична, валютна), валютна політика держав, спрямована на експорт інфляції в інші країни, нелегальний експорт золота, валюти[3]

Продовження табл. В.1

[1] Dobja M. Rachunkowość zarządcza i controlling /Dobja M. – Wydawnictwo naukowe PWN SA, Warszawa, 1999. – 374 s. – С. 260.

[2] Александрова М.М. Гроші. Фінанси. Кредит: [навчально-методичний посібник] / М.М. Александрова, Г.Г Кірейцев, С.О. Маслова. – [В 2-х частинах]. – Ч. І:– Житомир: ЖІТІ, 2002. – 224 с. – С. 66.

[3] Там само, с. 67.

1	*2*	*3*
3	Базілінська О.Я.	Розрізняють декілька причин інфляції. По-перше, це диспропорційність, або незбалансованість державних витрат і доходів, що проявляється в дефіциті держаного бюджету. Якщо цей дефіцит фінансується за рахунок активного використання "друкарського верстату", це призводить до збільшення маси грошей в обігу, а відповідно і до інфляції. По-друге, інфляційне зростання цін може відбуватись, якщо фінансування інвестицій проводиться за рахунок бюджетного дефіциту. По-третє, зі зростанням "відкритості" економіки тієї чи іншої країни все більше втягування її в світогосподарські зв'язки збільшує небезпечність "імпортованої" інфляції. По-четверте, інфляція набуває самопідтримуючий характер в результаті інфляційних очікувань. Багато вчених країн Заходу і нашої країни особливо виділяють цей фактор[4]
4	Базидевич В.Д.	Найважливішими з внутрішніх причин інфляції є: – порушення пропорцій відтворення між виробництвом і споживанням, нагромадженням і споживанням, попитом і пропозицією, грошовою масою в обігу і сумою товарних цін; – значне зростання дефіциту державного бюджету і державного боргу, зумовлених непродуктивними державними витратами; – надмірна емісія паперових грошей, яка порушує закони грошового обігу; – мілітаризація економіки, що відволікає значну частину ресурсів в оборонну промисловість, призводить до недовиробництва товарів народного споживання, створює їх дефіцит; – збільшення податкового тягаря на товаровиробників; – випередження темпів зростання заробітної плати порівняно з темпами зростання продуктивності праці[5] Зовнішні фактори інфляції пов'язані з посиленням інтернаціоналізації господарських зв'язків між державами, що супроводжуються загостренням конкуренції на світових ринках капіталів, товарів та послуг, робочої сили, загостренням міжнародних валютно-кредитних відносин, зі структурними світовими кризами (енергетичною, продовольчою, фінансовою та ін.)[6]

[4] Базілінська О.Я. Макроекономіка: [навч. посіб.] / О.Я. Базілінська. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 442 с. – С. 65.
[5] Економічна теорія: Політекономія: [підручник] / за ред. В.Д. Базилевича. – [3-тє вид., перероб. і доп.] – К.: Знання-Прес, 2004. – 615 с. – С. 180-181.
[6] Там само, с. 181.

Продовження табл. В.1

1	*2*	*3*
5	Дехтярчук М.П.	Найголовнішими причинами інфляції в Україні були, в пергу чергу, зростання заробітної плати та дефіцит бюджету. Аналіз причинно-наслідкових зв'язків між дефіцитом бюджету та зростанням грошової маси, ростом заплати та інфляцією підтверджують існування циклу: дефіцит бюджету визначає розмір зростання грошової маси, зростання грошової маси визначає як розмір росту заробітної плати, так і розмір зростання інфляції, знову ж таки, впливає на збільшення розміру дефіциту бюджету[7]
6	Далин С.А.	Припинення вільного обміну паперових грошей на дзвінку монету, емісію паперових грошей понад потреби товарообігу у коштах обігу та платежу, виражених у золоті (сріблі)[8]
7	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.	Дефіцит державного бюджету, для покриття якого випускають державні цінні папери чи просто паперові гроші; високий рівень непродуктивних (особливо військових) витрат держави; товарний дефіцит, що призводить до відриву попиту від пропозиції і відповідно – до зростання цін; монопольне становище ряду виробників, що дозволяє їь необґрунтовано підвищувати ціни на свою продукцію; відрив зростання заробітної плати від зростання продуктивності праці та інші[9]
8	Калініченко О.С.	До основних причин інфляції можна віднести: грошову емісію, що незабезпечена грошовою масою, кредитну емісію, кризу валютно-фінансової системи, зростання державного дефіциту і державного боргу, мілітаризацію економіки, оскільки вона є причиною збільшення видатків бюджету й споживчого попиту з боку зайнятих в оборонній промисловості[10]
9	Карпенко Г.В., Башко В.Й.	Зростання попиту і зростання собівартості виробництва. Інфляція попиту обумовлюється перевищенням темпами зростання кількості грошей в економіці темпів зростання товарного виробництва[11]

Продовження табл. В.1

1	*2*	*3*

[7] Дехтярчук М.П. Проблеми взаємовідносин між державами та місцевими бюджетами в умовах інфляційної економіки / М.П. Дехтярчук // Регіон у системі нових економічних і правових відносин: Матеріали Всеукраїнської наукової конференції / Упоряд. проф. І.Г. Ткачук. – Івано-Франківськ: Сіверсія, 1998. – С. 192-196.

[8] Далин С.А. Инфляции в эпохи социальных революций / С.А. Далин; под ред. А.В. Аникина. – М.: Наука, 1983. – 305 с. – С. 26.

[9] Загородній А.Г. Фінансовий словник / Завгородній А.В., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – [3-тє вид. випр. та доп.]. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2000. – 587 с. – С. 203

[10] Калініченко О.С. Інфляційні процеси в сучасній Україні / О.С. Калініченко // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи. Збірник тез доповідей студентів учасників VI міжнародної студентської наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України О.С. Бородкіна. – Київ: ДАСОА Держкомстату України, 2008. – С. 19-21. – С. 20.

[11] Карпенко Г.В. Аналіз основних факторів інфляції в Україні / Г.В. Карпенко, В.Й. Башко // Фінанси України. – 2008. – № 11. – С. 29-40. – 125 с. – С. 30.

10	Каспина Р.Г., Логинов А.С.	Порушення пропорційності у сфері виробництва та обігу, помилки у політиці ціноутворення, нераціональна система перерозподілу національного доходу та ін.[12]
11	Литвицький В.	Наводить широкий спектр інфляційних факторів, зазначаючи при цьому. що "між емісією та інфляцією немає жорсткої кореляції[13]
12	Лібанова Е.	Зростання грошової маси і зростання заробітної плати, коливання курсу гривні щодо євро[14]
13	Мировое хозяйство и советская экономика: шансы и иллюзии	Незбалансованість державних витрат і доходів, якщо до того ж дефіцит покривається примусовими позиками в банківській системі або за допомогою друкарського верстата; фінансування інвестицій аналогічними методами; монополістичне або адміністративне ціноутворення; випередження зростання витрат виробництва, зокрема заробітної плати, над збільшенням продуктивності праці; підвищення цін на товари, що ввозяться, та ін.[15]
14	Мороз А.М.	Інфляція, яка зумовлюється зовнішніми для даної країни факторами: надмірний вплив іноземної валюти, підвищення імпортних цін та ін. Нерідко інфляція, що імпортується, накладається на внутрішню інфляцію, і вони доповнюють одна одну. З ряду причин (економічних та організаційних) в Україну завозиться значна кількість іноземної валюти, зокрема доларів США, які проникають в канали обігу, витісняючи звідти національні гроші і звужуючи тим самим товарну основу обігу останніх[16]
15	Мочерний С.В.	Найбільш узагальнюючою, але внаслідок цього надто абстрактною (оскільки вона зумовлює ряд інших деформацій, вад економічної системи) причиною інфляції є тотальне одержавлення економіки, внаслідок чого її називають державною економікою [17] Серед найважливіших, але більш конкретних причин інфляції у країнах СНД, у тому числі в Україні, слід назвати, по-перше, глибоку деформацію основних пропорцій народного господарства. По-друге, надмірна мілітаризація економіки. Ще однією причиною інфляції є дотація державою нерентабельних підприємств, колгоспів і радгоспів, неефективного капітального будівництва[18]

[12] Каспина Р.Г. Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Каспина Р.Г., Логинов А.С. – Москва: "Омега-Л", 2007. – 204 с. – С. 6.
[13] Литвицький В. Реінфляція – 2007 / В. Литвицький // Вісник НБУ. – 2008. – № 2. – С. 2-11.
[14] Лібанова Е. Тенденції сучасних інфляційних процесів / Е. Лібанова // Праця і зарплата. – 2008. – № 22. – С. 2.
[15] Мировое хозяйство и советская экономика: шансы и иллюзии: [монографія]. – М.: Международные отношения, 1990. – 416 с. – С. 295.
[16] Банківська енциклопедія / Під ред. д.е.н. професора Мороза А.М. – К.: "Ельтон", 1993. – 336 с. – С. 123.
[17] Основи економічної теорії / За ред. С.В. Мочерного. – К: Видавничий центр "Академія", 1998. – 464 с. – С. 103.

Продовження табл. В.1

1	*2*	*3*
		Специфічною для України причиною поширення інфляційних процесів у 1992–1993 рр. стали популістські та економічно недостатньо обґрунтовані постанови Верховної Ради, які збільшували дефіцит державного бюджету. Ще однією причиною швидкого зростання цін у країнах СНД є наявність маси посередників між виробниками і споживачами. В Україні їх нерідко буває до п'яти, в результаті чого ціна товару підвищується в 4-5 разів. Зростання інфляції спричиняють значні витрати уряду на управління та інші фактори. Крім внутрішніх причин інфляції, про які мовилося вище, існують і зовнішні фактори. Це, по-перше, зростання цін на імпортні товари та послуги. По-друге, обмін у банках іноземної валюти на національну, оскільки на депозитних рахунках банків з'являються додатково випущені національні гроші. По-третє, структурні світові кризи (енергетична, сировинна тощо). Внаслідок кумулятивної дії цих факторів ціни в Україні у 1992 – 1993 рр. зросли в 1569 разів[19]
16	Никитин С.	Внутрішні фактори сучасної інфляції – постійне зростання державних витрат і переповнення каналів грошового обігу, – монополістична практика ціноутворення великих компаній, Зовнішні фактори інфляції – це процеси, які відбуваються на світовому капіталістичному ринку, особливо в його енергетичній та сировинній сферах, а також катаклізми у сфері валютних відносин[20] В цілому основні фактори, що викликають розширення паперово-грошового обігу в головних капіталістичних країнах, можна за ознакою їх взаємодії з товарообігом розділити на дві групи: фактори, відносно незалежні від товарообігу, та фактори, пов'язані з розширенням вартісного об'єму товарообігу в результаті підвищення цін на товари та послуги. Перша група факторів (так звані грошові фактори) здійснює певний вплив на автономний рух грошової маси (в тому числі й на пришвидшення обігу грошей)[21]
17	Панчишин С.	Серед головних причин інфляції виділяють такі: – зростання грошової маси вищими темпами порівняно із зростанням національного продукту; – дефіцит державного бюджету; – мілітаризація економіки;

[18] Там само, с. 104.
[19] Основи економічної теорії / За ред. С.В. Мочерного. – К: Видавничий центр "Академія", 1998. – 464 с. – С. 105.
[20] Никитин С. Инфляция на рубеже 80-х годов / С. Никитин // Вопросы экономики. – 1982. – № 3. – С. 115-124. – С. 115-116.
[21] Там само, с. 116.

Продовження табл. В.1

1	*2*	*3*
		– монополії та необґрунтовані привілеї; – особливості структури національної економіки та ін.[22] Часто причиною розвитку інфляції є перевищення державних видатків над податковими надходженнями. Важливим чинником підживлення інфляційного процесу є мілітаризація економіки. До інфляції попиту автор відносить наступні причини інфляції: надмірне зростання грошової маси, надмірні державні видатки, зростання чистого експорту, структурні зрушення, вибір між інфляцією та безробіттям і пов'язана з цим стимулююча політика уряду, інфляційні очікування. До інфляції пропозиції – спіраль "зарплата – ціни", яка виникає за значного зростання номінальної зарплати, зростання процентних ставок, зростання цін на матеріальні ресурси, зокрема на енергоносії, економіка пропозиції. пригнічення економічного розвитку через податки, мілітаризація економіки, монополізм окремих галузей, інфляційні очікування[23]
18	Петюх В.М., Коровський А.В., Ліфінцев М.О.	Інфляція має складний соціально-економічний характер. Її зумовлюють порушення в усіх ланках народного господарства. Однак причину появи інфляції не можна зводити тільки до надлишкового випуску грошей, тому що він у свою чергу викликаний іншими, більш суттєвими факторами. Важливою причиною інфляції є дефіцит державного бюджету менші за витрати. До найбільших статей витрат бюджетів ряду країн належать витрати на військові цілі. Висока питома вага витрат на утримання армії, виробництво та закупівлю зброї погіршує економіку будь-якої держави[24]. Зауважимо, що в деяких випадках бюджетний дефіцит не призводить до інфляції. Проте це буває тільки тоді, коли перевищення витрат над доходами зумовлене фінансуванням народного господарства. Інфляційні процеси в економіці можуть за певних умов стимулюватися монополізмом підприємств. Наприклад, в Україні перехід до ринку не супроводжувався демократизацією виробництва. Вільне ціноутворення дозволило монополістам значно підвищити ціни на свою продукцію. У багатьох випадках без достатнього на те обґрунтування ціни зразу ж після їх лібералізації зросли у 50-100 разів і більше. Стрімке зростання цін на сільськогосподарську продукцію призвело до зниження попиту на неї, але монополісти ціни не знизили. Мало того, зменшення прибутку вони компенсують дальшим підвищенням цін[25].Однак неправильно було б стверджувати, що значний ріст цін, а отже, й інфляція зумовлені лібералізацією економічного життя. В Україні високі темпи інфляції пояснюються невмілою

Продовження табл. В.1

[22] Панчишин С. Макроекономіка: [навч. посібник]. / С. Панчишин – [вид. 2-ге, стереотипне]. – К.: Либідь, 2002. – 616 с. – С. 338.
[23] Там само, с. 339.
[24] Основи ринкової економіки: [підручник] / В.М Петюх, А.В. Коровський, М.О. Ліфінцев. та ін. / за ред. к.е.н. В.М. Петюха. – Київ: "Урожай", 1995. – 400 с. – С. 91.
[25] Там само, с. 91-92.

1	2	3
		економічною політикою, непослідовними і непродуманими економічними заходами. Тому таку інфляцію не можна приймати цілком як необхідну і природну плату за ринок. Підвищення цін на товари іноді може здійснюватися без видимих обґрунтованих причин. Це часто зумовлюється недовірою населення до державної економічної політики, внаслідок чого люди при першій можливості звільняються від грошей і перетворюють їх у матеріальні цінності. Якби економіка була стабільною і населення довіряло урядові, прагнення матеріалізувати гроші було б набагато меншим і значна частина їх нагромаджувалася б у банках. Це врівноважувало б попит і пропозицію, а гроші, які зберігалися б на особових рахунках громадян, держава і банки могли б спрямовувати на розширення виробництва. Отже, недовіра до державної цінової політики значною мірою посилює інфляцію в Україні. Грошовий обіг тісно пов'язаний також з кредитами. Збільшення або зменшення його понад нормальні потреби призводить до порушення грошового обігу. Розширення кредиту, наприклад, на капітальні вкладення спричинює зменшення поточного попиту. Сталим, тривалим фактором інфляції в Україні є нераціональна структура народного господарства. Наша держава одержала в спадщину деформовану економіку, в якій одна половина валового національного доходу продукту, в якій одна половина валового національного продукту направлялася на споживання, а друга – на забезпечення приросту виробництва та фінансування інших витрат[26]
19	Танко З.	Підвищення витрат виробництва[27]
20	Тарасевич В.М.	До безпосередніх чинників зростання цін належать наступні: – дефіцит державного бюджету, що покривається за рахунок емісії, яка веде до необґрунтованого збільшення грошової маси. – інфляційно небезпечні інвестиції, наприклад, пов'язані з мілітаризацією економіки. – недосконалість ринкової конкуренції, існування монополій необґрунтованих привілеїв. – імпорт інфляції, роль якого зростає разом з розвитком глобалізації економіки. Ревальвація очікування, що набувають перманентного характеру. Так, економічні суб'єкти звикають до постійного підвищення рівня цін та очікують його. У зв'язку з цим населення вимагає підвищення заробітної плати та запасається товарами, виробники підвищують ціни на товари у відповідності з прогнозованим зростанням цін на комплектуючі, що веде до розкручування маховика інфляції. – диспропорції темпів зростання грошової маси та ВВП, структури національної

[26] Основи ринкової економіки: [підручник] / В.М. Петюх, А.В. Коровський, М.О. Ліфінцев та ін. / за ред. к.е.н. В.М. Петюха. – Київ: "Урожай", 1995. – 400 с. – С. 92.
[27] Танко З. Распределение: (Анализ самоуправления в Югославии): [пер. с серб.-хорват.] / З. Танко; авт. предисл. Ю.Г. Наидо. – М.: Экономика, 1990. – 272 с. – С. 173.

		економіки[28]

Продовження табл. В.1

1	*2*	*3*
21	Ханкевич Л.А.	Виділяє два механізми, в умовах яких вона розвивається: ринкове формування цін і централізоване ціноутворення. У ринковому господарстві механізм цін діє автоматично: якщо попит перевищує пропозицію, ціни підвищуються. У господарській системі з централізованим ціноутворенням цей механізм не спрацьовує. Збільшення попиту не супроводжується зростанням цін і, більш того, призводить до зростання витрат. Виробник не бачить необхідності у зниженні витрат, і збільшені витрати без проблем через ціни перекладає на споживача. Фінанси посилюють інфляцію і можуть бути її першопричиною у зв'язку з і зростанням державних витрат, які в основній своїй масі є невиробничими[29]
22	Шаповалов А.	Локомотивом зростання інфляції є збільшення внутрішнього попиту внаслідок різкого зростання реальної заробітної плати й активної соціальної політики уряду, водночас наголошуючи на незначній ролі монетарних факторів інфляції[30]

Таблиця В.2. Наслідки інфляції на макроекономічному рівні

№ з/п	*Автор / Джерело*	*Наслідки інфляції*
1	*2*	*3*
1	Александрова М.М. , Кірейцев Г.Г., Маслова С.О.	При інфляції капітал переміщується із сфери виробництва в сферу обігу, тому що там швидкість оборотності є значно вищою, що приносить великі прибутки, але одночасно й посилює інфляційні процеси (механізм інфляції самовідтворюється, на його основі зростає дефіцит заощаджень, зменшуються обсяги кредитів, інвестицій у виробництво і пропозиція товарів)[31] Інфляція здійснює негативний вплив на суспільство в цілому. Погіршується економічне становище: знижуються обсяги виробництва, оскільки коливання та зростання цін роблять непевними перспективи розвитку виробництва; відбувається перелив капіталу з виробництва в торгівлю та посередницькі операції, де швидший обіг капіталу та більше прибуток, а також легше ухилитися від сплати податків; розширюється спекуляція в результаті різкої зміни цін; обмежуються кредитні операції; зменшуються фінансові ресурси держави.

[28] Економічна теорія: [підручник] / За ред. В.М. Тарасевича. – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 784 с. – С. 314

[29] Ханкевич Л.А. Финансы: ответы на экзаменац. вопр. / Л.А. Ханкевич. – Минск: Тетра Сиситемс, 2007. – 112 с. – С. 15.

[30] Шаповалов А. Сиситемні особливості розвитку інфляційних процесів в Україні / А. Шаповалов // Вісник НБУ. – 2007. – № 12. – С. 3-7.

[31] Александрова М.М. Гроші. Фінанси. Кредит: [навчально-методичний посібник] / Александрова М.М., Кірейцев Г.Г., Маслова С.О. – [В 2-х частинах]. – Ч. І:– Житомир: ЖІТІ, 2002. – 224 с. – С. 67.

		Виникає соціальне напруження в зв'язку з тим, що інфляція перерозподіляє національний доход не на користь

Продовження табл. В.2

1	*2*	*3*
		найменш забезпечених верств суспільства. Вона знижує реальні доходи (кількість товарів та послуг, які можна придбати за номінальний доход), а отже і загальний рівень життя населення, якщо номінальний доход буде відставати від росту цін. Особливо важкою є інфляція для осіб з фіксованими доходами: пенсіями, стипендіями, заробітною платою працівників бюджетної сфери. Крім того, інфляція знецінює заощадження громадян. В зв'язку з цим, щоб стримати різке падіння життєвого рівня, держава здійснює індексацію доходів, та податкових пільг. Розгортання інфляційних процесів призводить до такого загострення економічних та соціальних суперечностей, що держави починають вживати заходів для подолання інфляції та стабілізації грошового обігу. Основні форми боротьби з інфляцією – грошові реформи та антиінфляційна політика[32]
2	Климко Г.Н.	Економічні наслідки інфляції (спад виробництва, зменшення частки суспільного продукту, який дістається державі у зв'язку зі знеціненням її доходів, бартеризація, доларизація та тінізація економіки, "вимивання" обігових коштів підприємств, зменшення заощаджень та інвестицій, падіння курсу національної грошової одиниці) породжують не менш негативні соціальні наслідки: зменшення реальних доходів населення і вкладів на банківських рахунках, зростання безробіття і зменшення споживання[33]
3	Базілінська О.Я.	Соціально-економічними наслідками інфляції є наступні процеси: 1. Знижуються реальні доходи населення. Це стосується осіб, які отримують фіксовані номінальні доходи (бюджетними, пенсіонери та інші). При зростанні цін їх реальні доходи падають. Реальні доходи зростають у тих осіб, заробітна плата котрих зростає швидше, ніж рівень інфляції. Перші обкладаються інфляційним податком, другі отримують інфляційну субсидію. 2. Знецінюються фінансові активи з постійним доходом. Їх реальна вартість знижується. Реальні доходи власників таких активів знижується. 3. Порушується нормальний розподіл доходів між дебіторами і кредиторами. Від інфляції виграють дебітори, тобто позичальники кредиту, а програють кредитори (ті, хто надають кредит). 4. Знижується мотивація до інвестування довгострокових програм. 5. Прискорюється матеріалізація грошей. Підвищуються ціни на товарно-матеріальні ресурси і нерухомість. Через це домашні господарства і підприємства позбавляються від грошей і вкладають їх в запаси товарно-матеріальних цінностей і нерухомість. Гроші стають "гарячими". 6. Здійснюється вплив на зайнятість і безробіття. 7. Знижується мотивація до праці. 8. Підривається управлінський механізм економіки[34]

[32] Александрова М.М. Гроші. Фінанси. Кредит: [навчально-методичний посібник] / Александрова М.М., Кірейцев Г.Г., Маслова С.О. – [В 2-х частинах]. – Ч. І:– Житомир: ЖІТІ, 2002. – 224 с. – С. 67. – С. 71.

[33] Основи економічної теорії: політ економічний аспект: [підручник] / Відп. ред. Г.Н. Климко. – [5-те вид., випр.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 615 с. – С. 349.

[34] Базілінська О.Я. Макроекономіка: [навч. посіб.] / О.Я. Базілінська. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 442 с. – С. 66.

Продовження табл. В.2

1	*2*	*3*
4	Мельник О.	– відкрита інфляція реально пом'якшувала бюджетні обмеження підприємств і через наростання монополізму, і через бюджетну допомогу, і через зростання поточного попиту. – зниження відкритої інфляції призвело до певного реального посилення бюджетних обмежень підприємств. – інфляція перекрутила фінансові показники діяльності підприємств. Знижувалась реальна вартість сировини, матеріалів і витрат на амортизацію, що викликало, з одного боку, невиправдане заниження собівартості продукції, а з іншого – необґрунтоване завищення прибутку. – поєднання заходів щодо приборкання інфляції з наданням підприємствам більшої свободи призвело до кризи платежів і різкого скорочення коштів у підприємства[35]
5	Мельник О.	Під впливом інфляції збільшується кількість платників податків за рахунок залучення до їхнього числа осіб, які раніше не підлягали обкладанню податками. Впливом інфляції на пряме оподаткування є збільшення фактичних норм обкладання податком, причому збільшуються податки платників з більш низькими доходами[36]
6	Мороз А.М.	Веде до стихійного перерозподілу коштів між соціальними групами населення, падіння матеріальних стимулів до праці, зубожіння населення, падіння виробництва, загальмовує науково-технічний прогрес тощо[37]
7	Мочерний С.В.	Інфляція посилює диспропорції в економіці, дезорганізує господарські зв'язки, призводить до кризи державних фінансів, значно активізує спекуляцію та "тіньову" економіку, корупцію, посилює злочинність. Одним із негативних наслідків інфляції є зниження життєвого рівня трудящих, знецінення трудових заощаджень. У США, наприклад, монополісти внаслідок інфляції щорічно привласнюють близько 70 млрд. дол. В Україні тільки за 1992 – 1995 рр. споживчі ціни зросли у 80 тис. разів, а грошові доходи населення лише у 26,7 тис. разів. У 130 разів знецінилися вклади громадян в Ощадбанку[38]

[35] Мельник О. Вплив інфляції на економічне середовище підприємств / О. Мельник // Економіка України. – 1997р. – №11. – С.30-37. – С. 35

[36] Мельник О. Соціальні наслідки інфляції в період трансформації економіки України / О. Мельник // Вісник Української Академії банківської справи. – 2001. – №1(10). – С. 50-53. – С. 53.

[37] Банківська енциклопедія / Під ред. д.е.н. професора А.М Мороза. – К.: "Ельтон", 1993. – 336 с. – С. 122.

[38] Основи економічної теорії / За ред. С.В. Мочерного. – К: Видавничий центр "Академія", 1998. – 464 с. – С. 106.

Продовження табл. В.2

1	*2*	*3*
8	Солонінко К.С.	По-перше, значний перерозподіл доходів в суспільстві на користь: а) підприємств-монополістів; б) фінансових структур (які наживаються на грабіжницьких процентах і грошових спекуляціях); в) тіньової економіки; г) деяких інших сфер і окремих осіб (наприклад, керівників фірм, здатних "призначати" собі будь-яку зарплату)[39]. При цьому більше за всіх страждають одержувачі фіксованих доходів (пенсіонери, студенти, працівники бюджетної сфери тощо). По-друге, у випадку сильної інфляції руйнуються нормальні соціально-економічні відносини. Гроші втрачають ціну і перестають виконувати свої функції, товарообмінні процеси дезорганізуються, виробництво скорочується, господарські зв'язки розриваються, посилюються фінансові спекуляції, банкрутства, депресія, суспільно-політичний безлад тощо[40]
9	Панчишин С.	Інфляція, а особливо галопуюча та гіперінфляція, негативно позначаються на всіх аспектах життя країни. Основними соціально-економічними наслідками інфляції є перерозподіл майна і доходів між різними групами населення, падіння рівня життя народу та зниження ефективності функціонування національної економіки[41]. Перерозподіл впливу інфляції залежить передусім від того, якою вона є – передбачено чи непередбаченою, збалансованою чи незбалансованою – та який її рівень – помірний, галопуючий або ж це гіперінфляція. За передбаченої помірної інфляції одержувачі доходів можуть ужити заходів, щоб перешкодити або зменшити негативні наслідки інфляції, які неминуче відіб'ються на їхніх реальних доходах. Однак у реальній дійсності переважають різні види непередбаченої незбалансованої інфляції. Непередбачена інфляція перерозподіляє доходи від тих, хто отримує фіксовані номінальні доходи (пенсії, допомогу з безробіття, службові оклади тощо), до інших груп населення. Особливо потерпають від інфляції працівники державного сектора й ті, що працюють у застійних галузях, які позбавлені підтримки впливових трудових спілок. Одночасно окремі домогосподарства, що живуть на нефіксовані доходи, можуть вигравати від інфляції. Зростання номінальних доходів таких сімей може випереджати зростання цін, або вартість життя, в результаті чого їхні реальні доходи збільшуються. Працівники, зайняті в галузях, що перебувають на піднесенні й представленні потужними трудовими спілками,

[39] Солонінко К.С.. Економічна теорія: [навчальний посібник для підготовки студентів до бакалаврського іспиту з економічних теоретичних дисциплін] / К.С. Солонінко, Л.Ю. Возна, Т.Т. Горобчук, Ю.В. Ущаповський. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 406с. – С. 67.
[40] Там само, с. 68.
[41] Панчишин С. Макроекономіка: [навч. посібник]. – [вид. 2-ге, стереотипне] / С. Панчишин. – К.: Либідь, 2002. – 616 с. – С. 333.

Продовження табл. В.2

1	*2*	*3*
		можуть домогтися того, щоб їхня номінальна заробітна плата зростала темпом інфляції або навіть випереджала його. Керівництво фірм та інші отримувачі прибутків також можуть вигравати від інфляції. Якщо ціни на готову продукцію підносяться швидше, ніж ціни на ресурси, то грошові надходження фірм зростатимуть вищим темпом, ніж витрати, тобто їхні прибутки збільшуватимуться. Інфляція перерозподіляє доход між боржниками і кредиторами. Зокрема передбачена інфляція приносить вигоду позичальникам коштом кредиторів. Річ у тім, що позичальники повертають борги знеціненими грішми. Уряд, який нагромадив значний державний борг, також виграє від інфляції. Інфляція дає йому можливість оплачувати державні борги грошима, які мають меншу купівельну спроможність, ніж узяті у позику. Водночас зі зростанням у періоди інфляції номінального національного доходу зростають і податкові надходження, що дає змогу урядові усувати дефіцити державного бюджету. Отже, інфляція, яка є своєрідним неявним податком, полегшує урядові реальний тягар державного боргу. Інфляція негативно відбивається на реальній вартості заощаджень. У періоди інфляції зменшується реальна вартість готівки, вкладів у банках, страхових полісів тощо. Кожен новий стрибок цін скорочує кількість благ, яку можуть придбати заощадники. Найменших збитків від інфляції зазнають ті, хто вкладає заощадження у нерухоме майно, а також у золото, дорогоцінності тощо [42]
10	Петюх В.М., Коровський А.В., Ліфінцев М.О. та ін.	Інфляція призводить до руйнівних наслідків в економіці. Грошові доходи підприємств і населення фактично зменшуються. Одержуючи фіксовану суму грошей, людина чи підприємство зможе за них купити меншу кількість товарів і послуг, оскільки ціни на них постійно підвищуються. Одержуючи фіксовану суму грошей, людина чи підприємство зможе за них купити меншу кількість товарів і послуг, оскільки ціни на них постійно підвищуються. Коли доходи підприємств і осіб зростають нижчими темпами, ніж ціни, то вони бідніють. Як правило, піднімати ціни на свої товари стрімкіше, ніж шаленіє інфляція, можуть такі фірми чи підприємства, які випускають продукцію, що купується населенням, незважаючи ні на що. Це – найуважніші продукти харчування, дитячі речі, елементарні предмети домашнього вжитку тощо. Фінансовий стан таких фірм поліпшується, а всіх інших погіршується. Інфляція значно впливає на розподіл багатства. Так, боржники багатіють за рахунок взятих кредитів, бо вони розраховуються за кредит знеціненими грішми. Багатіють особи, що одержали кредит на будівництво дач та будинків, фірми, в яких боргів більше, ніж наданих кредитів. Від інфляції виграє держава, яка заборгувала своєму населенню, бо віддає борг менш “вартими” грішми. Інфляція збільшує вартість нерухомого майна і збагачує його власника. Оскільки ціни на товарно-матеріальні блага зростають, то всі намагаються швидше позбутися грошей і перетворити їх в якісь блага. Ажіотажна закупівля товарів прискорює темпи інфляції. Негативні наслідки інфляції відчутно проявляються в капітальних вкладеннях, тобто в будівництві нових заводів,

Продовження табл. В.2

[42] Панчишин С. Макроекономіка: [навч. посібник]. – [вид. 2-ге, стереотипне].С. Панчишин. – К.: Либідь, 2002. – 616 с. – С. 334.

1	2	3
		фабрик, їх модернізації та переобладнанні. Власникам вигідніше направляти свої гроші в посередницьку сферу, де вони швидко приносять доход, ніж у виробництво. В кінцевому підсумку це призводить до технічного і технологічного відставання вітчизняної економіки, її занепаду. Інфляція негативно впливає і на керованість народним господарством. Нестійка і мінлива інфляція не дозволяє приймати правильні рішення. Населенню і фірмам важко прогнозувати свої доходи, витрати, прибутки. Підприємці не знають, яку ціну встановити на свою продукцію, а покупці – скільки за неї слід заплатити. Гроші перестають виконувати свої функції. Фірми намагаються перейти на прямий продуктообмін, бартерні зв'язки. Це викликає невпевненість і знижує стимули до праці. Інфляційний спад виробництва, перерозподіл багатства посилюють поляризацію суспільства на багатих і бідних. Це зумовлює соціальну напругу в суспільстві, зростання страйків, що ще більше погіршує загальний економічний стан суспільства[43]
11	Тарасевича В.М.	До основних наслідків інфляції відносяться: перерозподіл доходів і багатства, падіння рівня життя та зниження ефективності функціонування національної економіки. Інфляція перерозподіляє доходи між боржниками і кредиторами, між людьми з фіксованими номінальними доходами та іншими верствами населення, між урядом та його кредиторами, між підприємцями. Спостерігається відрив доходу від реального, номінальних цін від реальних, прискорюється матеріалізація грошових запасів, зростає недосконаліть економічної інформації, зменшується реальна процентна ставка тощо. Розглянемо деякі наслідки інфляції докладніше[44]. Непередбачувана інфляція перерозподіляє доходи між боржниками і кредиторами. Вона дозволяє позичальникам повертати борги знеціненими грішми, що мають меншу купівельну спроможність, ніж узяті у позику. Інфляція стає своєрідним неявним податком, що полегшує урядові тягар державного боргу. Непередбачувана інфляція перерозподіляє доходи від тих, хто отримує фіксовані номінальні доходи (пенсії, допомогу, службові оклади тощо), до інших груп населення. Крім того, прогресивне збільшення оподаткування доходів внаслідок зростання інфляції автоматично збільшує податкові вилучення. Швидке та незбалансоване зростання цін необґрунтовано покращує становище одних і погіршує становище інших. Постраждає той підприємець, ціни на товар якого зростатимуть меншими темпами у порівнянні з цінами на товар якого зростатимуть меншими темпами у порівнянні з цінами інших, і, навпаки, виграє той підприємець, ціна на товар якого відчутно зростуть відносно інших. В умовах інфляції економічні суб'єкти прагнуть матеріалізувати грошові запаси, які швидко знецінюються.

Продовження табл. В.2

1	2	3

[43] Основи ринкової економіки: [підручник] / В.М. Петюх, А.В. Коровський, М.О. Ліфінцев та ін. / за ред. к.е.н. В.М. Петюха. – Київ: "Урожай", 1995. – 400 с. – С. 94.

[44] Економічна теорія: [підручник] / за ред. В.М. Тарасевича. – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 784 с. – С. 314.

		Фірми розробляють плани щодо активізації використання грошових ресурсів. Таким чином стимулюється поспішний і надмірний темп накопичення матеріальних запасів. Дефіцит зростає паралельно з "затоварюванням" складських приміщень підприємств, квартир населення. Недосконалість й обмеженість економічної інформації заважають плануванню діяльності економічних суб'єктів, які починають помилятися щодо вибору ціни, оцінок майбутніх прибутків і доходів, втрачаються економічні стимули, знижується підприємницька активність. Зменшується реальна процентна ставка на величину щорічного відсотка зростання інфляції. Гроші за умов гіперінфляції починають втрачати здатність виконувати свої функції, натуралізуються господарські зв'язки, руйнується фінансовий і кредитний механізми, поширюються стихійні процеси в економіці[45].
12	Фельдгольц М.	Повністю передбачена тривала інфляції в економічній науці спричинює негативні впливи, бо призводить до суспільних витрат, які зустрічаються під назвами – "витрати меню" і "витрати зношених черевиків", які пов'язані зі зміною цін і частішими звертаннями до банку для отримання готівки або здійснення депозитів[46]

[45] Економічна теорія: [підручник] / за ред. В.М. Тарасевича. – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 784 с. – С. 315.
[46] Фельдгольц М. Інфляція і фіскальна політика в Україні / М. Фельдгольц // Ринок цінних паперів України. – 2006. – №1-2. – С. 11-18. – С. 13.

Додаток Д

Розкриття питань пов'язаних з сутністю та впливом інфляційних процесів на стан економіки, у матеріалах конференцій

№ з/п	*Проблемні питання*	*Кількість (джерел)*	*Питома вага, %*	*Опис видань*
1	*2*	*3*	*4*	*5*
1	Проблема розрахунку рівня інфляції	3	10,0	Сакович Н.К. Методологические проблемы оценки уровня инфляции / Н.К. Сакович // Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в экономике: Тез докл. Междунар. науч. – практ. конф. Минск, 17-18 октября 2002 г. – Мн.: БГЕУ, 2002. – 202 с.; Макаркіна Г.В. Прогнозування інфляційних процесів в економіці регіону з використанням нечіткої цінової моделі міжгалузевих зв'язків / Г.В. Макаркіна // Національно – технічний університет "Харківський політехнічний інститут". Збірник наукових праць. Технічний прогрес та ефективність виробництва. Випуск 24. 4.II. – Харків: НТУ "ХПІ", 2001. – 216 с.; Полякова И.А.Методы изучения инфляции. Статистический аспект / И.А. Полякова, Н.В. Толстик // Научно-практический журнал. Счёт и статистика. – 2003. – № 1. – 2002 с.
2	Інфляція в системі макроекономічних показників	11	38,0	Власик В.Є. Про деякі аспекти залежності інфляційних процесів безробіття та їх вплив на фінансово – кредитну систему / В.Є. Власик // Економіка: проблеми теорія та практика: Збірник науокових праць: Д. – 2002. – № 163 – 242 с.; Котенко А.В. Инфляция в Украине / А.В. Котенко // Актуальні питання розвитку підприємства, менеджменту та маркетингу в умовах трансформаційної економіки: Тези доповідей на X міжвузівській студентській науковій конференції ПВНЗ ХІНЕМ. – Харків: ПВНЗ Харківський інститут економіки ринкових відносин та менеджменту, 2005. – 58 с.; Лагутін В. Антиінфляційна політика як чинник економічного зростання / В. Лагутін // Науковий вісник ВДУ / Економічні науки. – №8 – 1997 р.; Матяс А.А. Инфляционны процесы в экономике Беларуси / А.А. Матяс, С.Ф. Миксюк // Весник Беларусского государственного экономического

				университета. – 1996. – № 1 (3);

Продовження Додатку Д

1	*2*	*3*	*4*	*5*
				Калтан П.С. Анализ инфляционных процессов в республике Беларусь / П.С. Калтан, С.Ф. Миксюк // Проблемы учёта, анализа и статистики на рубеже веков: Тезы докладов, Международной практической конференции, Минск, 20-21 апреля 2000 г. – 2000. – 285 с.; Рошинець А. Теоретико-концептуальні засади впливу інфляції на фінансову систему країни / А. Рошинець, Т. Кізима // Збірник тез доповідей п'ятої ювілейної міжнародної науково – практичної конференції молодих учених, Тернопіль, 21-23 лютого 2008 р. Частина 2. Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 534 с.; Кохась О.М. Один з аспектів багатофакторності інфляції / О.М. Кохась // Матеріали IV-ї Міжнародної науково – практичної конференції "Науковий потенціал світу – 2007." Економічні науки: "Прага. Видавничий дім: "Освіта і наука", 2007. – 96 с.; Карцева В.В. Інфляція як соціально-економічна категорія: сутність, показники / В.В. Карцева // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. – 2009. – № 3 (34). – 171 с.; Шевчук В.І. Дебіторська заборгованість як один із факторів впливу на інфляцію пропозиції / В.І. Шевчук, О.М. Кохась // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Збірник. – Чернігів: ЧДТУ, 2008. – № 32. – 309 с.; Черевань В.П. Інфляція та економічне зростання / В.П. Черевань // Економіка ринкових відносин. Науковий журнал: Київ. – 2008 – № 1(1). – 156 с.; Шинкар В.А. Макроекономічні проблеми інфляції в умовах ринкової економіки / В.А. Шинкар, Л.П. Малик // Науковий вісник Ужгородського університету / Серія: Економіка. – Випуск 25, 2008. – 239 с.
3	Управління рівнем інфляції	4	14,0	Петрик О.І. Перспективні напрямки розвитку інфляційного таргетування / О.І. Петрик // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 245: В 5 т. – Т IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – 276 с.; Питльована О. Інфляційне таргетування: практичні аспекти / О. Питльована // Вісник Львівського університету / Серія: Міжнародні відносини. – 2008. – Вип. 25. – 402 с.; Івасів Б.С. Монетарні інструменти гальмування інфляційних процесів в Україні / Б.С. Івасів // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання: зб. мат. IV Міжнар. наук. – практ. конфер., 27-28 травня 2010 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2010. – 336 с.; Петрова І.І. Міжнародний досвід таргетування інфляції / І.І. Петрова // Вісник

				Донецького національного університету економіки і торргівлі ім. М. Туган-Барановського. Науковий журнал. – 2008. – № 2 (38). – 146 с.

Продовження Додатку Д

1	*2*	*3*	*4*	*5*
4	Методичні питання бухгалтерського обліку майна підприємства в умовах інфляції	5	17,0	Щитникова И.В. Переоценка амоортизируемого имущества в условиях инфляции / И.В. Щитникова // Весник Беларусского государственного экономичного университета. – 2000. – №4 (21); Коршикова Р.С. Міжнародний досвід розробки та впровадження методів інфляційного обліку / Р.С. Коршикова // Науково – практичний журнал. Регіональні перспективи – 2001 – №2-3 (15-16) – С. 89-91; Сич А.Б. Оцінка товарно – матеріальних цінностей в умовах інфляції / А.Б. Сич //Збірник наукових статей. Випуск І. Проблеми обліку, контролю і аналізу в підприємствах аграрного сектора економіки України. – Тернопіль, 1994. – 39 с.; Снитко М.А. Бухгалтерский учет в условиях инфляции / М.А. Снитко // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тезисы докладов Межд. практ. конф. – Мн.: БГЭУ, 2000. – 293 с. – С. 12-13; Харченко Н.В. Зарубіжний досвід обліку інфляції і дивідендів / Н.В. Харченко // Проблеми теорії і практики обліку, аналізу, аудиту та шляхи їх вирішення; Матеріали Всеукраїнської наук. – метод. Конф. 3-5 травня 2006 р. – Севастополь: Вид-во Сев НТУ, 2006. – 256 с.
5	Відображення впливу інфляційних процесів у фінансовій звітності підприємств	1	4,0	Труш М.І. Вплив інфляції на фінансову звітність підприємства / М.І. Труш // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства: матеріали V науково-практичної конференції студентів, аспіратнів та молодих вчених. [відповідальних за випуск Бачинський В.І.] – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – 310 с.
6	Аналіз показників діяльності підприємства в умовах інфляції	5	17,0	Шеремета М. Аналіз активів підприємства в умовах інфляції / М. Шеремета // Проблеми реформування економіки, обліку, контролю та аналізу підприємств / Наукові записки кафедри бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві ТАНГ, Випуск 1. – Тернопіль, 1999. – 223 с.; Елисеева Т.П. Определение востановленной стоимости основного капитала субъектов хозяйствования в условиях инфляции / Т.П. Елисеева // Проблемы учёта, анализа и статистики на рубеже веков: Тезы докладов Международной практической

				конференции, 20-21 апреля 2000 г. – Минск, 2000. – 285 с.;

Продовження Додатку Д

1	*2*	*3*	*4*	*5*
				Гринцевич Л.В. Методы учёта инфляции в экономическом анализе технического уровня производства / Л.В. Гринцевич // Проблемы учёта, анализа и статистики на рубеже веков: Тезы докладов, Международной практической конференции, Минск, 20-21 апреля 2000 г. – Минск, 2000. – 285 с.; Яковлева А.В. Учёт инфляционных факторов при анализе эффективности использования кредитов и займов / А.В. Яковлева // Проблемы учёта, анализа и статистики на рубеже веков: Тезы докладов, Международной практической конференции, Минск, 20-21 апреля 2000 г. – Минск., 2000. – 285 с.; Ярощук І. Вплив інфляції на фінансовий стан і фінансові результати підприємства / І. Ярощук // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку: Збірник тез IV Міжнародної наук.-практ. конференції. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – С. 174-176.

Додаток Ж

Трактування поняття “методологія” авторами довідникової літератури

№ з/п	Автор	Визначення поняття
1	Ожегов С.І. [1]	Методологія: 1) Вчення про науковий метод пізнання; 2) Сукупність методів, які застосовуються в окремих науках (с. 300)
2	Яременко В., О. Сліпушко [2]	Методологія: 1) Вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу, його філософська, теоретична основа; 2) Сукупність прийомів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об’єкта її пізнання (с. 617)
3	Борисов А.Б. [3]	Методологія – принципи побудови методів, їх наукове узагальнення, наприклад “методологія управління”, “методологія планування”, “методологія обліку” (с. 396)
4	Євгеньєва А.П. [4]	Методологія: 1) сукупність прийомів дослідження, застосовуваних в певній науці; 2) вчення про метод наукового пізнання і перетворення світу (с. 261)
5	Введенський Б.А. [5]	Методологія: 1) вчення про методи; 2) принципи прийомів дослідження, застосовуваних в тій чи іншій галузі науки (с. 24)
6	Новейший словарь иностранных слов и выражений [6]	Методологія – вчення про наукові способи пізнання (с. 521)
7	Лопатін В.В., Лопатіна Л.Є. [7]	Методологія – сукупність методів, застосовуваних у тій чи іншій науці (с. 292)
8	Кузнєцов С.А. [8]	Методологія – сукупність прийомів дослідження, як застосовуються в науковому пізнанні світу (с. 346)

[1] Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Ожегов С.И.; под ред. Шведовой Н.Ю. – М.: Рус. яз., 1987. – 797 с.

[2] Новий тлумачний словник української мови. У чотирьох томах. Т. 4. / Укладачі: В. Яременко, О. Сліпушко. – К.: Видавництво “Аконіт”, 2000. – 941 с.

[3] Борисов А.Б. Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.

[4] Словарь русского языка.: В 4-х тт. / АН СССр, Ин-т рус. яз.; Под ред. А.П. Евгеньевой. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Русский язык, 1981-1984. Т. 2 К-О, 1983. – 736 с.

[5] Энциклопедический словарь / Гл. ред. Б.А. Введенский. Т. 2– М.: “Советская Энциклопедия”, 1964. – 736 с.

[6] Новейший словарь иностранных слов и выражений. – Мн.: Харвест, М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 976 с.

[7] Лопатин В.В. Русский толковый словарь / В.В. Лопатин, Л.Е. Лопатина. – [5-е изд., стереотип.]. – М.: Рус. яз., 1998. – 832 с.

[8] Кузнецов А. Судебно-бухгалтерская экспертиза – действенное средство в борьбе с хозяйственными преступлениями / А. Кузнецов // Советская юстиция. – 1985. – № 15. – С. 11.

Додаток К

Класифікація інфляції та вплив її видів на бухгалтерський облік

Таблиця К.1. Види інфляції в різних літературних джерелах

№ з/п	Автор	Види інфляції																						
		багатофакторна	стагфляція	експортована	імпортована	помірна (повзуча)	підвищена	галопуюча	гіперінфляція	відкрита	прихована	інфляція попиту	інфляція витрат	(передбачуванаочікувана	(непередбачуванаочікувана	збалансована	незбалансована	інерційна	класична	сучасна	адміністративна	соціальна	індуційована	кредитна
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
1.	Донцова Л.В., Никифорова Н.А.[1]					+	+	+	+															
2.	Каспина Р.Г., Логинов А.С.[2]					+		+	+															
3.	Климко Г.Н.[3]											+	+											
4.	Фаминский И.П.[4]							+																
5.	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.[5]			+	+	+																		

[1] Донцова Л.В. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – [4-е изд., перераб. и доп.] – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 304 с.

[2] Каспина Р.Г. Финансовый учет в условиях инфляции: [учеб. пособие] / Р.Г. Каспина, А.С. Логвинов – Москва: “Омега-Л”, 2007. – 204 с.

[3] Основи економічної теорії: політ економічний аспект: [підручник] / відп. ред. Г.Н. Климко. – [5-те вид., випр.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 615 с.

[4] Внешнеэкономический толковый словар / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.

6.	Азрилияна А.Н.[6]												+								+	+	+	+
7.	Шишханов М.О.[7]	+			+	+		+	+	+	+	+	+								+		+	+

Продовження табл. К.1

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*	*12*	*13*	*14*	*15*	*16*	*17*	*18*	*19*	*20*	*21*	*22*	*23*	*24*	*25*
8.	Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В.[8]					+		+	+															
9.	Ханкевич Л.А.[9]										+	+												
10.	Солонінко К.С.[10]					+		+	+	+	+													
11.	Панчишин С.[11]					+		+	+			+	+		+	+	+	+	+	+				
12.	Базилевича В.Д.[12]		+			+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+							
13.	Гіжевський В.К., Головченко В.В.[13]					+		+													+	+	+	+

[5] Загородній А.Г. Фінансовий словник / Завгородній А.В., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – [3-тє вид. випр. та доп.]. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2000. – 587 с.

[6] Большой бухгалтерский словар / Под. ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

[7] Шишханов М.О. Управленческий консалтинг: [слов.-справ.] / М.О. Шишханов. – Москва: Анкил, 2006. – 896 с.

[8] Шеремет А.Д. Методика финансового анализа / Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В.. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: ИНФРА-М, 2001. – 208 с.

[9] Ханкевич Л.А. Финансы: ответы на экзаменац. вопр. / Л.А. Ханкевич. – Минск: ТетраСиситемс, 2007. – 112 с.

[10] Солонінко К.С. Економічна теорія: [навчальний посібник для підготовки студентів до бакалаврського іспиту з економічних теоретичних дисциплін] / К.С. Солонінко, Л.Ю. Возна, Т.Т. Горобчук, Ю.В. Ущаповський. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 406 с.

[11] Аналітична економія: макроекономіка і мікроекономіка: Вступ до аналітичної економії. Макроекономіка: [навч. посіб.: У 2 кн.]; за ред. С. Панчишина і П. Гостроверха. – [4-те вид., випр. і доп.]. – кн.1. – К.: Знання, 2006. – 723 с.

[12] Базилевич В.Д. Макроекономіка: [навчальний посібник] / В.Д. Базилевич, Л.О. Баластрик. – К.: Атіка, 2002. – 368 с.

[13] Популярна юридична енциклопедія / Кол. авт.: В.К. Гіжевський, В.В. Головченко, В.С. Ковальський (кер.) та ін. – К.: Хрінком Інтер, 2002. – 528 с.

14.	Александрова М.М., Кірейцев Г.Г., Маслова С.О.[14]									+	+	+	+											
15.	Макконнелл К.Р., Брю С.Л.[15]											+	+											
16.	Климко Г.Н.[16]					+	+	+	+															
17.	Базілінська О.Я.[17]									+	+													
18.	Тарасевич В.М.[18]																	+	+	+				
19.	Петюх В.М. та ін.[19]					+		+	+					+	+	+	+							

Таблиця К.2. Взаємозв'язок видів інфляції та системи бухгалтерського обліку

№ з/п	*Види інфляції*		*Вплив інфляції в бухгалтерському обліку*
	Класифікаційна ознака	*Вид інфляція та його характеристика*	
1	*2*	*3*	*4*
1)	За темпами зростання	помірна	Спостерігається тоді, коли ціни зростають повільно – до 10% за рік. За такої інфляції ціни відносно стабільні, люди охоче заощаджують	Вплив на дані бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності, навіть в довгостроковому періоді. Даний тип інфляції

[14] Александрова М.М. Гроші. Фінанси. Кредит.: [Навчально-методичний посібник] / Александрова М.М., Кірейцев Г.Г., Маслова С.О. – [В 2-х частинах]. – Ч. І:– Житомир: ЖІТІ, 2002. – 224 с.

[15] Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: [пер. с 14-го англ.изд.] / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. – М.: ИНФРА-М, 2005. – XXXVI. – 972 с.

[16] Основи економічної теорії: політ економічний аспект: [підручник] / Відп. ред. Г.Н. Климко. – [5-те вид., випр.]. – К.: Знання-Прес, 2004. – 615 с.

[17] Базілінська О.Я. Макроекономіка: [навч. посіб.] / О.Я. Базілінська – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 442 с.

[18] Економічна теорія: [підручник] / за ред. В.М. Тарасевича. – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 784 с.

[19] Основи ринкової економіки: [підручник] / В.М. Петюх, А.В. Коровський, М.О. Ліфінцев та ін. / за ред. к.е.н. В.М. Петюха. – Київ: "Урожай", 1995. – 400 с.

			гроші, бо їхня вартість мало знецінюється	вважається навіть позитивним, адже сприяє вкладати гроші в інший капітал поки вони не знецінилися. При значенні 10-50 % на рік має вплив на показники фінансової звітності та дані бухгалтерського обліку лише в довгостроковому періоді
		галопуюча	(Вище 10%, і за різними оцінками, приблизно до 100-500%) – наслідком її є втрата керованості економікою, грошовою і кредитною системами, прискорюються темпи падіння виробництва та валютного курсу, в господарському обороті стрімко зростає частка бартерних розрахунків	Існують суттєві відхилення даних бухгалтерського обліку від наявної ринкової ситуації в країні, спостерігається неможливість зіставлення та порівняння даних за різними звітними періодами
		гіперінфляція	Коли ціни починають зростати на тисячі, десятки тисяч, навіть мільйони відсотків за рік. Усі прагнуть запастися речами і позбутися грошей: підприємства купують інвестиційні товари, а населення використовує заощадження і поточні доходи для придбання споживчих благ, поки гроші остаточно не знецінилися. Виникає “інфляційний психоз”, що посилює тиск на ціни. Інфляція починає сама себе “підгодовувати”	Усі дані бухгалтерського обліку є неспівставними, необхідно систематично проводити переоцінку активів підприємства, та коригувати показники фінансової звітності на індекс інфляції або індекс цін в країні; має суттєвий вплив на прийняття управлінських рішень

Продовження табл. К.2

1	*2*	*3*	*4*	*5*
4)	За формами прояву	відкрита	Розвивається вільно і ніким не стримується	В залежності від темпів зростання має вплив на дані бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності, проте переоцінка статей фінансової звітності підприємства відновлює прозорість та порівнянність інформації для користувачів
		прихована (пригнічена)	Інфляція, коли держава вживає заходи, спрямовані на безпосереднє стримування цін на товари і послуги, з одного боку, і доходів	Має вплив на показники фінансової звітності, адже при перерахунку показників фінансової звітності на індекс інфляції не

			населення – з іншого.(С. 181)	враховується відсоток прихованої інфляції, отже й інформація є спотвореною
6)	Залежно від причин і механізму зростання загального рівня цін	інфляція попиту	Простежується тоді, коли сукупний попит зростає швидше за виробничий потенціал економіки, а тому ціни підвищуються, щоб врівноважити попит і пропозицію	Не має впливу на бухгалтерський облік, адже залежить від причин виникнення даного процесу
		інфляція пропозиції (витрат)	Інфляція, що виникає внаслідок зростання витрат у періоди високого рівня безробіття і неповного використання виробничих ресурсів	
8)	За ступенем прогнозування	очікувана (передбачувана)	Інфляція, яку учасники ринкового процесу очікували і захистилися від її згубних впливів	Якщо інфляція відповідає прогнозованому рівню, підприємство враховує підвищення цін на ринку при складанні калькуляції, щоб не завищувати фінансові результати та не занижувати витрати
		неочікувана (непередбачувана)	Характеризується раптовим стрибком цін, зумовленим збільшенням під впливом інфляційних очікувань суспільного попиту населення на споживчі товари, товаровиробників – на сировину та засоби виробництва	Даний тип інфляції вкрай негативно впливає на фінансові результати підприємства, викривлює фінансову звітність, показники якої в разі різкого стрибка цін (інфляційного) є неспівставними та суттєва заниженими відносно загального рівня цін в країні

Продовження табл. К.2

1	*2*	*3*	*4*	*5*
10)	За співвідношенням темпів зростання цін на товари	збалансована	Інфляція, коли ціни товарів різних товарних груп відносно один одного не змінюються. Ціни підвищуються досить повільно й одночасно на більшість товарів та послуг	Статті фінансової звітності, при переоцінці на індекс інфляції або ж індекс споживчих цін відповідають економічному становищу в країні, проте збалансована інфляція не існує в економіці, – ці міф, адже головною проблемою інфляції є її диспропорційне зростання
		незбалансована	Інфляція, коли співвідношення цін у різних товарних групах змінюється на різні відсотки і по-різному на кожний вид товару	Має негативний вплив на показники фінансової звітності, адже дані за один й той самий період є неспівставними, спотворюють інформацію як

				для зовнішніх користувачів, так і для управлінців
11)	Залежно від історичного етапу	класична	Спостерігалася в минулому – від часу її виникнення із запровадженням грошей аж до середини 30-х років XX ст. Характерною рисою класичної інфляції було те, що вона була епізодичною – тривала кілька років і переходила у дефляцію – зниження загального рівня цін. Нерідко класична інфляція розривалася у формі гіперінфляції	Має вплив на дані бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності в залежності від темпів зростання інфляції, ступенем прогнозування та формами прояву
		сучасна	Це інфляція другої половини XX – початку XXI ст. Характерною рисою такої інфляції є її хронічний характер. В останні часи практично не було дефляцій, а загальний рівень цін щорічно зростав в усіх без винятку країнах	
13)	В залежності від сфери (факторів) виникнення	адміністративна	Інфляція, що породжується “адміністративними” (керованими) цінами	
		соціальна	Зростання цін під впливом зростання витрат у зв’язку з новими суспільними вимогами до якості продукції, охорони оточуючого середовища	

Продовження табл. К.2

1	*2*	*3*	*4*	*5*
		кредитна	Інфляція, викликана надзвичайною кредитною експансією	
		імпортна	інфляція, що переноситься з одних країн в інші у процесі міжнародних економічних відносин, які впливають на грошовий обіг, платоспроможний попит і ціни	
		експортна	інфляція, що зумовлена зовнішніми для певної країни чинниками: підвищенням цін імпортних товарів, надмірним впливом чужоземної валюти	

			тощо	
		індуційована	Інфляція, зумовлена будь-якими економічними факторами	
		стагфляція	Інфляція, що супроводжується стагнацією виробництва й одночасно зростанням рівня цін і безробіття	

Додаток Л

Методи коригування інфляції у бухгалтерському обліку з точки зору різних авторів

№ з/п	*Автор, джерело*	*Назва методу*
1	*2*	*3*
1.	Коршикова Р.С.	– метод загальної купівельної спроможності, – метод поточної вартості, – метод реальної вартості[1]
2.	Шеремета М.	– переоцінка статей балансу, які відображені у національній валюті за курсом більш стабільної валюти, – динамічна переоцінка, – перерахунок показників звітності за коливаннями рівнів товарних цін (“Методика оцінки об’єктів обліку у грошових одиницях купівельної спроможності”, “Методика переоцінки об’єктів бухгалтерського обліку у поточну вартість”), – змішаний варіант методики переоцінки показників бухгалтерської звітності, – індексацію балансової вартості[2]
3.	Сич А.Б.	Метод найменшої оцінки[3]
4.	Чистенко Е.Е.	Розрахунок індексу прихованої інфляції[4]
5.	Панков Д.О., Пашковська Л.В.	Визначають чотири методи (моделі) складання звітності в умовах інфляції, які побудовані на взаємозв’язку з одного боку, можливих принципах формування вартості об’єктів обліку та звітності, а з іншого – на можливих видах виміру вартості цих об’єктів обліку[5]. Модель №1: Витрати, що склалися історично за номінальною вартістю грошей Модель №2: Витрати, що склалися історично при постійній купівельній спроможності грошової одиниці (при постійній вартості грошей) Модель №3: Поточні витрати за номінальною вартістю грошей Модель №4: Поточні витрати при постійній купівельній

[1] Коршикова Р.С. Національні положення бухгалтерського обліку та інфляція / Р.С. Коршикова // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, 16-18 жовтня 2000 р. / Відповід. За вип. В.М. Івахненко. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с. – С. 123.

[2] Шеремета М. Аналіз активів підприємства в умовах інфляції / М. Шеремета // Проблеми реформування економіки, обліку, контролю та аналізу підприємств / Наукові записки кафедри бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві ТАНГ, Випуск 1. – Тернопіль, 1999. – 223 с. – С. 157-160.

[3] Сич А.Б. Оцінка товарно-матеріальних цінностей в умовах інфляції / А.Б. Сич / Проблеми обліку, контролю і аналізу на підприємствах аграрного сектора економіки України: збірник наукових статей. – Випуск 1. / Відповідальний за випуск доц. Дерій В.А. – Тернопіль: СМП “Інтермед” – Віта, 1994. – 39 с. – С. 9-10.

[4] Чистенко Е.Е. Оценка скрытой инфляции / Е.Е. Чистенко // Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 24-25 мая 2006 г. – Мн.: БГЭУ, 2006. – 290 с. – С. 262-264.

[5] Панков Д.О. Методи удосконалення звітності в умовах глобалізації і інфляції / Д.О. Панков, Л.В. Пашковська // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2003. – № 2(24). – С. 68-89. – С. 68.

		спроможності грошової одиниці (при постійній вартості грошей)[6]

Продовження Додатку Л

1	*2*	*3*
6.	Харченко Н.В.	Облік в постійних цінах та на базі поточних витрат[7]
7.	Ярощук І.	Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку в поточну вартість". перерахунок всіх статей звітності виходячи з продажних цін[8]. переоцінка активів, виражених в національній грошовій одиниці, за курсом стабільнішої валюти[9]
8.	Савчук В.П., Москаленко О.В.	Автори виділяють три основних напрями коригування впливу інфляції, які пов'язані із знеціненням основних засобів підприємства, знеціненням виробничих запасів і втратою вартості власних коштів, внесених засновниками у вигляді придбання акцій підприємства або в іншому вигляді[10]
9.	Павлюк І.М.	Переоцінка за індивідуальними індексами цін[11]
10.	Суворов А.В.	– метод фактичної вартості придбання, – метод постійної купівельної спроможності, – метод поточної вартості, – "реальний метод", – метод коригування на левередж[12]
11.	Савчук В.П., Щитникова И.В.	– витратний метод, – оцінка майна у грошових одиницях однакової купівельної спроможності, – переоцінка у поточну вартість за цінами аналогів на момент переоцінки продажним цінам, – коригування на середньозважений індекс зростання цін, – індексація первісної (відновної) вартості шляхом застосування коефіцієнтів переоцінки, – прямого перерахунку первісної вартості за ринковими цінами, – фактична (первісна) вартість (собівартість), – поточна (відновна) вартість (собівартість), – поточна ринкова вартість (вартість реалізації)[13]

[6] Там само, с. 68.

[7] Харченко Н.В. Зарубіжний досвід обліку інфляції і дивідендів / Н.В. Харченко // Проблеми теорії і практики обліку, аналізу, аудиту та шляхи їх вирішення: Матеріали Всеукраїнської науково-метод. конф., 3-5 травня 2006 р. – Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2006. – 256 с. – С. 75.

[8] Ярощук І. Вплив інфляції на фінансовий стан і фінансові результати підприємства / І. Ярощук // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку: Збірник тез IV Міжнародної наук.-практ. конференції. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – С. 174-176. – С. 175.

[9] Ярощук І. Вплив інфляції на фінансовий стан і фінансові результати підприємства / І. Ярощук. // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку: Збірник тез IV Міжнародної наук.-практ. конференції. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – С. 174-176. – С. 176.

[10] Савчук В.П. Вплив інфляції на оцінку показників прибутковості підприємства / В.П. Савчук, О.В. Москаленко // Фінанси України. – 2002. – № 1. – С. 50-60. – С. 50.

[11] Павлюк І.М. Бухгалтерський облік господарських операцій на підприємствах і в організаціях: Навчальний посібник / І.М. Павлюк – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 308 с. – С. 284.

[12] Суворов А.В. Учет инфляции / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4(112). – С. 30-35.

Продовження Додатку Л

1	*2*	*3*
12.	Снитко М.А.	– переоцінки по причині звичайної зміни вартості об'єкта (дооцінка та уцінка) – індексація усіх об'єктів підприємства внаслідок інфляції[14]
13.	Żwirbla A.	– вираження даних у цінах минулого року (дефлювання), – в цінах поточного року[15]
14.	Ковалев В.В., Соколов Я.В.	– за коливанням курсу валют, – за коливанням рівнів товарних цін, – за товарною масою в цілому, – по кожному товару окремо, – за відновлювальною ціною, – за ліквідаційною ціною, – оцінка об'єктів бухгалтерського обліку у грошових одиницях однакової купівельної спроможності, – переоцінка об'єктів бухгалтерського обліку у поточну вартість[16]

[13] Савчук В.П. Переоценка амортизируемого имущества в условиях инфляции. / В.П. Савчук, И.В. Щитникова // Вестник БГЭУ. – Мн.: БДЭУ, 2000. – № 4(21). – С. 35-40.

[14] Снитко М.А. Бухгалтерский учет в условиях инфляции / М.А. Снитко // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тезисы докладов Межд. практ. конф. – Мн.: БГЭУ, 2000. – 293 с. – С. 12-13. – С. 13.

[15] Żwirbla A. Problematyka czynnika struktury oraz inflacji w analizie finansowej (przyczynek do teorii analizy inflacji) / A. Żwirbla // Zeszyty teoretyczne rachunkowości. – Warszawa, 2002. – T.11(67). – S. 128-157. – S. 141.

[16] Ковалев В.В. Учет в условиях инфляции / В.В. Ковалев, Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 1. – С. 8-12.

Додаток М

Характеристика методів коригування облікових даних

№ з/п	*Метод*	*Порядок застосування*	*Переваги*	*Недоліки*
1	*2*	*3*	*4*	*5*
Постійного застосування (в системі бухгалтерського обліку)				
1	*Паралельний облік в іноземній валюті (динамічна переоцінка)*	Здійснюється переоцінка усіх операцій, які здійснює підприємство, та вартість усіх активів виражається в грошових одиницях іноземної валюти	Приводить вартість активів та пасивів підприємства до порівняних у динаміці	Досить суб'єктивний, оскільки іноземна валюта також підлягає впливу інфляції; потребує великих додаткових затрат; вимагає додаткової роботи
2	*Ведення бухгалтерського обліку у штучно створених грошових одиницях*	Полягає у створенні штучних грошових одиниць, в які переоцінюються вартість майна підприємства в ході перманентного ведення бухгалтерського обліку. Даний метод є надзвичайно розпливчастим та містить високий ступінь суб'єктивності, тому його застосування є неприйнятним	Приводить вартість активів та пасивів підприємства до порівняних у динаміці	Містить значну частку суб'єктивності, адже іноземна валюта також підлягає впливу інфляції; потребує великих додаткових затрат; вимагає додаткової роботи
3	*Ведення бухгалтерського обліку з використанням прогнозованих індексів інфляції*	Ґрунтується на постійній переоцінці майна підприємства на індекс інфляції, прогнозований на дату складання фінансової звітності, з метою запобігання переоцінки статей фінансової звітності на дату її складання. Даний метод є абсолютно суб'єктивним	Приводить вартість активів та пасивів підприємства до порівняних у динаміці	Є досить трудомістким у застосуванні; є суб'єктивним, адже інфляційні прогнози можуть не здійснитися
Наступного застосування (на період складання фінансової звітності)				
Методи вибіркового коригування статей фінансової звітності				
4	*Утворення резервів на покриття вартості*	Даний метод полягає в утворенні резервів, за рахунок яких в майбутньому будуть проводитися дооцінки та індексація	Запобігає понесенню великих витрат, якщо відбудеться різке зростання темпів інфляції	Відсутність єдиної методики розрахунку величини резервів

	заміщення активів		в країні	

Продовження Додатку М

1	*2*	*3*	*4*	*5*
5	*Переоцінка активів*	Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби"[1] здійснюється переоцінка основних засобів; згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"[2] переоцінюються нематеріальні активи підприємства	Сприяє виконанню однієї з головних функцій бухгалтерського обліку – збереження майна підприємства	Переоцінка здійснюється відповідно до встановлених органами статистики індексів, які не є цілком точними
6	*Прискорена амортизація*	Даний метод регламентується П(С)БО 7 "Основні засоби"[3], за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється	Об'єкт основних засобів списується удвічі швидше, тому його вартість не "встигає" знецінитися, як це відбулося б при використанні інших методів нарахування амортизації	Необхідність обґрунтування переліку об'єктів для такої амортизації
7	*Індексація*	1) Визначення коефіцієнта індексації $K_i = [I(a-1)-10]/100$, де I(a-1) – індекс інфляційного року, за результатами якого проводиться індексація; 2) Переоцінка вартості активів на розрахований індекс	Проста у застосуванні	
8	*ЛІФО*	Полягає у списанні запасів, які останніми надійшли на підприємство, проте в українській практиці даний метод заборонено використовувати законодавством	Так як на виробництво списуються запаси, придбані останніми, відповідно, собівартість продукції отримуємо вищу, ніж якщо б ми використовували інші методи списання запасів, так як вартість останніх придбаних запасів в умовах	Даний метод зменшує (збільшує) прибуток таким чином, який має тенденцію відображати вплив, що його збільшення (зменшення) цін буде мати на собівартість відновлення реалізованої продукції. Але цей вплив залежить від взаємозалежності собівартості на кінець періоду використання

[1] Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.): [Частина І] . – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.
[2] Там само.
[3] Там само.

			інфляційної економіки є вищою	методу ЛІФО

Продовження Додатку М

1	*2*	*3*	*4*	*5*
	Методи суцільних коригувань			
9	*Метод загальної купівельної спроможності (модель постійних цін)*	1) Визначення індексу переоцінки: – коригування на індекс загального рівня цін; – коригування на відносний індекс цін, залежно від індексу базисного періоду $I=\frac{I_{p1}}{I_{p0}}$; 2) Коригування негрошових (або витратних) статей фінансової звітності на індекс інфляції	Дає можливість виключення впливу інфляції на фінансову звітність	Коригування проводиться або за курсом валют, або за коливанням рівнів товарних цін
10	*Метод поточної вартості (модель індивідуальних цін)*	1) Визначення індивідуальних індексів цін за видами активів; 2) Коригування окремих статей звітності, **або:** 1) Визначення ринкової вартості активів; 2) Вартість витрачених активів перераховується; 3) Різниця дооцінки відноситься на власний капітал підприємства	Запобігає завищенню фінансового результату підприємства	Рівень цін на ринку є нестабільним, також виникає складність розрахунку вартості усіх придбаних раніше активів
11	*Комбінований (змішаний) метод (метод реальної вартості)*	1) Проводиться розрахунок статей фінансової звітності на основі поточної вартості (метод на основі індивідуальних цін); 2) Після перерахунку від отриманих сум віднімаємо вартість інфляції (метод загальної купівельної спроможності), **або:** 1) Показники активу балансу переоцінюються на індивідуальні індекси цін; 2) Показники пасиву перераховуються на загальний індекс цін; 3) Різниця відображається на статті "Нерозподілений прибуток"	Об'єднує у собі переваги як поточної вартості, так і постійної купівельної спроможності, і відображає "реальну" систему обліку	Ймовірність диференціації цін на один і той самий товар на ринку
12	*Переоцінка статей фінансової звітності за курсом більш стабільної*	1) Вибір стійкої іноземної валюти 2) Розрахунок коефіцієнту зміни курсу валют: $Коеф=\frac{Коеф_1}{Коеф_0}=\frac{\frac{Курс\ нац.\ валюти_1}{Курс\ іноозем.\ валюти_1}}{\frac{Курс\ нац.\ валюти_0}{Курс\ іноозем.\ валюти_0}}$	Має просту у використанні методику коригування облікових даних	Головним недоліком є вибір твердої валюти

	валюти (статична переоцінка)			

Продовження Додатку М

1	*2*	*3*	*4*	*5*
13	*Метод найменшої оцінки*	1) Порівнюється ціна придбання та ринкова ціна; 2) Оцінка проводиться за найменшою вартістю; 3) Якщо значення виходить із знаком "–", такий результат відносять на кінцевий підсумок поточної виробничо-господарської діяльності	Не дозволяє підвищуватися загальному рівню цін в країні	Не враховується купівельна спроможність грошової одиниці, враховується найменша з вартостей, – або ціна придбання, або ринкова ціна
14	*Метод коригування на левериджж*	Розраховується шляхом множення "реалізованого приросту капіталу", тобто різниці між тим, що приватний підприємець заплатив за ананаси, і сумою, в яку вони обішлися б йому на момент їх реалізації, на коефіцієнт левериджу – на відношення позики до всього фінансування торговця	Є засобом чіткого планування рівня прибутку, із врахуванням інфляції на його позикові кошти	Коригування на левередж для багатьох бухгалтерів за кордоном здається не зовсім достатньо правомірною, особливо коли мова йде про проблему розподілу фактичного приросту капіталу на ту частину, яку можна включити у дохід, тому що вона профінансована позиковими коштами, і другу частину, яка повинна бути капіталізована в силу того, що профінансована за рахунок власних коштів[4]. Існує і цілий ряд технічних складностей, пов'язаних із впровадженням цього методу (наприклад, як потрібно його застосовувати у відношенні нереалізованого приросту капіталу: чи розраховувати левередж за даними вхідного балансу або визначати як деяке середнє значення за рік і т.д.)[5]

[4] Суворов А.В. Учет инфляции / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4 (112). – С. 30-35. – С. 33.

Додаток Н

Порядок коригування показників фінансової звітності відповідно до П(С)БО 22 "Вплив інфляції"

Форма звітності	*Порядок коригування*
1	*2*
Баланс **(ф. № 1)**	Для коригування використовується індекс інфляції. П(С)БО 22 визначено статті, які не підлягають коригуванню: дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги за чистою реалізаційною вартістю (рядок 160 активу балансу), тобто не перераховуються і первісна дебіторська заборгованість, і резерв сумнівних боргів; грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті (рядок 230 активу балансу); кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. Показники немонетарних статей Балансу, якщо їх на дату коригування вже визначено за справедливою вартістю, не коригуються. Якщо ж справедливу вартість таких показників визначено раніше, ніж дату коригування фінансової звітності, то показники немонетарних статей балансу коригуються за коефіцієнтом коригування, який визначається діленням індексу інфляції на дату коригування на індекс інфляції на дату встановлення справедливої вартості (переоцінки). Показники немонетарних статей Балансу, наведені за первісною (наприклад, запаси, незавершене виробництво) або залишковою (наприклад, основні засоби, нематеріальні активи) вартістю, перераховуються з врахуванням коефіцієнту коригування, який визначається діленням індексу інфляції на дату коригування на індекс інфляції на дату визнання відповідного активу, зобов'язання і власного капіталу. Якщо скоригована вартість немонетарних активів перевищує суму майбутніх економічних вигод від їх використання (чисту вартість реалізації запасів, ринкову вартість фінансових інвестицій тощо), її (скориговану вартість) визначають у сумі очікуваного відшкодування
Звіт про фінансові результати **(ф. № 2)**	Всі показники (крім собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг) коригуються на коефіцієнт, який шляхом ділення індексу інфляції на дату коригування на інфляції на дату визнання доходів і витрат. При визнанні витрат протягом звітного періоду майже рівномірно може застосовувати середній індекс інфляції протягом періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат
Звіт про рух грошових коштів **(ф. № 3)**	Розділ І "Операційна діяльність" скоригованого Звіту в основному, на підставі скоригованих показників Балансу і Звіту про фінансові результати. Показники, які неможливо безпосередньо із скоригованого Звіту про фінансові (нараховані і сплачені відсотки, сплачена сума податку на прибуток, надходження (видаток) грошових коштів надзвичайних подій), визначаються коригуванням на індекс інфляції на дату визнання операцій з рухом цих грошових коштів. У такому ж порядку коригуються показники грошових результаті інвестиційної та фінансової діяльності
Звіт про власний капітал **(ф. № 4)**	Показники скоригованого звіту ф. № 4 визначаються на основі даних скоригованої фінансової звітності. Показники, які неможливо безпосередньо отримати зі скоригованої фінансової звітності (сума переоцінки активів, розподіл прибутку, внески до статутного капіталу і вилучення з нього тощо), коригуються на індекс інфляції на дату проведення відповідної операції

Додаток П

Розкриття проблем інфляції у періодичних виданнях облікового спрямування

№ з/п	*Назва журналу*	*Рік*	*Номер*	*Автор*	*Назва статі*
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
1.	АПК: экономика, управление	2007	4	Купряева М., Машков С. [1]	Амортизация сельскохозяйственной техники в условиях инфляции
2.	Аудитор	2002	2	Ендовицкий Д. [2]	Оценка влияния инфляции на финансовые результаты деятельности коммерческой организации
3.		2003	7	Евсеев В.М., Ганина И.В. [3]	Влияние инфляции на финансовую отчетность компании
4.	Бізнес бухгалтерія	2001	13	Руслана Гусар	Каким образом следует правильно рассчитывать инфляционную составляющую задолженности по денежным обязательствам?
5.		2009	17	Голошевич І. [4]	Податкова індексація: як здобути користь від інфляції
6.	Бухгалтерский учет и налоги	1996	5	Седова Е.И. [5]	Инфляция и анализ финансовой устойчивости
7.	Бухгалтерия налоги бизнес	1997	34	Вербицкий С. [6]	Инфляция – лучше больше, но лучше?
8.		1999	23	Лановой В. [7]	В 2000 году Украину ожидают высокая инфляция и дальнейший спад производства
9		2002	13	Горицкая Н. [8]	Порядок расчета влияния инфляционных процессов и уровня

[1] Купряева М.Н. Амортизация сельскохозяйственной техники в условиях инфляции: / М.Н. Купряева, С.В. Машков // АПК: Экономика, управление. – 2007. – № 4. – С. 63-66.

[2] Ендовицкий Д.А. Оценка влияния инфляции на финансовые результаты деятельности коммерческой организации [Електронний ресурс] / Д.А. Ендовицкий // Аудитор. – 2002. – № 2. – Режим доступу: // http://www.gaap.ru/biblio/audit/auditor/0202_01.asp.

[3] Евсеев В.М. Влияние инфляции на финансовую отчетность компании / В.М Евсеев, И.В. Ганина // Аудитор. – 2003. – № 7. – С. 44-47.

[4] Голошевич І. Податкова індексація: як здобути користь від інфляції / І. Голошевич // Бізнес бухгалтерія. – 2009. – № 17.

[5] Седова Е.И. Инфляция и анализ финансовой устойчивости / Е.И. Седова // Бухгалтерский учет и налоги. – 1996. – № 5. – С. 58.

[6] Вербицкий С. Инфляция – лучше больше, но лучше? / С. Вербицкий // Бухгалтерия налоги бизнес. – 1997. – № 34.

[7] Лановой В.В 2000 году Украину ожидают высокая инфляция и дальнейший спад производства / В. Лановой // Бухгалтерия налоги бизнес. – 1999. – № 23.

					инфляции на показатели финансовой отчетности

Продовження Додатку П

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
10.		2003	14	Руденко И. [9]	Нацбанк разработал пакет документов, направленных на сдерживание инфляции
11.	Бухгалтерський облік і аудит	1994	1	Лучко М., Остапьюк М. [10]	Бухгалтерський облік в умовах інфляції
12.		1995	1	Сердюк В., Масич Л., Гончарова Н. [11]	Облік в умовах інфляції
13.		1996	4	Коблянська О. [12]	Облік товарно-матеріальних цінностей в умовах інфляції
14.		2000	9	Коршикова Р. [13]	Фінансова звітність в іноземних валютах: вплив змін валютних курсів та інфляції
15.		2000	12	Коршикова Р. [14]	Вплив інфляції на фінансову звітність підприємства
1		2002	3	Пархоменко В. [15]	Коригування фінансової звітності на інфляцію

[8] Горицкая Н. Порядок расчета влияния инфляционных процессов и уровня инфляции на показатели финансовой отчетности / Н. Горицкая // Бухгалтерский учет и налоги. – 2002. – № 13.

[9] Руденко И. Нацбанк разработал пакет документов, направленных на сдерживание инфляции / И. Руденко // Бухгалтерия налоги бизнес. – 2003. – № 14.

[10] Лучко М. Бухгалтерський облік в умовах інфляції / М. Лучко, М. Остап'юк // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 1. – С. 11-14.

[11] Снитко М.А. Бухгалтерский учет в условиях инфляции / М.А. Снитко // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: тезисы докладов Межд. практ. конф. – Мн.: БГЭУ, 2000. – 293 с. – С. 12-13.

[12] Коблянська О. Облік товарно-матеріальних цінностей в умовах інфляції / О. Коблянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 4.

[13] Коршикова Р. Фінансова звітність в іноземних валютах: вплив змін валютних курсів та інфляції / Р Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 9.

[14] Коршикова Р. Вплив інфляції на фінансову звітність підприємства / Р. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 12.

[15] Пархоменко В. Коригування фінансової звітності на інфляцію / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3.

17.	Бухгалтерский вестник	1998	12	Пешехонов Ю.В., Грицына В.П. [16]	Инфляционные последствия августовского кризиса
18.	Бухгалтер	1998	18	Ключник А. [17]	Как облагается инфляция
19.	Бухгалтерский учет	1992	7	Рябикин В.И., Куприенко А.Л. [18]	Оценка и учет имущества приватизируемых предприятий в условиях инфляции,
20.		1992	12	Новодворский В.Д. [19]	Оценка статей баланса в условиях инфляции

[16] Пешехонов Ю.В. Инфляционные последствия августовского кризисна / Ю.В. Пешехонов, В.П. Грицына // Бухгалтерский вестник. – 1998. – № 12. – С. 7.
[17] Ключник А. Как облагается инфляция? / А. Ключник // Бухгалтер. – 1998. – № 18.
[18] Рябикин В.И. Оценка и учет имущества приватизируемых предприятий в условиях инфляции / В.И. Рябикин, А.Н. Куприенко // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 7. – С. 8.
[19] Новодворский В.Д. Оценка статей баланса в условиях инфляции / В.Д. Новодворский // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 12. – С. 10-15.

Продовження Додатку П

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
21.		1993	1	Ковалев В. В., Соколов Я. В. [20]	Учет в условиях инфляции
22.		1997	1	Гоголев А. К. [21]	Проблемы амортизации в условиях инфляции
23.		1996	8	Гоголев А.К. [22]	Об инвестиционной активности предприятии в условиях инфляции
24.		1998	1	Безруких П.С. [23]	Применение индексов инфляции при определении результатов от реализации имущества
25.		1999	8	Соколова Г.Н. [24]	Корректировка показателей бухгалтерской отчетности в условиях инфляции
26.		2000	6	Новикова М.В. [25]	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
27.		2004	16	Ефимова О.В. [26]	Учет влияния инфляции методом восстановительной стоимости
2		2003	10	Ефимова О.В. [27]	Методика расчета инфляции при анализе бухгалтерской

[20] Ковалев В.В. Учет в условиях инфляции / В.В. Ковалев, Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 1. – С. 8-12.
[21] Гоголев А.К. Учет основных средств и расчет амортизации / А.К. Гоголев // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 1. – С. 24-28.
[22] Гоголев А.К. Об инвестиционной активности предприятий в условиях инфляции / А.К. Гоголев // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 8. – С. 40-43.
[23] Безруких П.С. Применение индексов инфляции при определении результатов от реализации имущества / П.С. Безруких // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 1. – С. 14-18.
[24] Соколова Г.Н. Корректировка показателей бухгалтерской отчетности в условиях инфляции / Г.Н. Соколова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 8. – С. 88-98.
[25] Новикова М.В. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции / М.В. Новикова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 6. – С. 54-61.
[26] Ефимова О.В. Учет влияния инфляции методом восстановительной стоимости / О.В. Ефимова // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 16.
[27] Ефимова О.В. Методика расчета инфляции при анализе бухгалтерской отчетности / О.В. Ефимова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 10. – С. 45.

					отчетности
29.		2003	8	Пучкова С.И. [28]	Инфляция и отчетность
30.		2006	20	Прокофьева Н.А. [29]	Влияние инфляции на финансовою отчетность
31.	Бухгалтерія в сільському господарстві	2004	3(108)	[30]	Індекс інфляції у 1991-1003 роках

[28] Пучкова С.И. Инфляция и отчетность / С.И. Пучкова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 8. – С. 45-49.
[29] Прокофьева Н.А. Влияние инфляции на финансовою отчетность / Н.А. Прокофьева // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 20.– С. 64.
[30] Індекс інфляції у 1991-2003 роках // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – № 3(108) – С. 48.

Продовження Додатку П

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
32.	Вісник податкової служби України	2001	21	Калюга Є. [31]	Проблеми забезпечення достовірності фінансової звітності з урахуванням впливу інфляції
33.		2002	22	Пархоменко В. [32]	Фінансова звітність в умовах інфляції
34.	Главбух	2001	38	Резникова І. [33]	Захист доходів громадян від інфляції
35.		2002	15	Бондаренко О. [34]	Коригування фінансових звітів у результаті впливу інфляції
36.	Международный бухгалтерский учет	2001	10	Суворов А.В. [35]	Учет и измерение инфляции
37.		2001	3	Рожнова О.В. [36]	Корректировка отчетности в условиях гиперинфляции
		2002	2	Суворов А.В. [37]	Учет и измерение инфляции
38.		2002	3	Суворов А.В. [38]	Учет и измерение инфляции

[31] Калюга Є. Проблеми забезпечення достовірності фінансової звітності з урахуванням впливу інфляції / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 21.
[32] Пархоменко В. Фінансова звітність в умовах інфляції / В. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 22.
[33] Резникова І. Захист доходів громадян від інфляції / І. Резникова // Главбух. – 2001. – № 38.
[34] Бондаренко О. Коригування фінансових звітів у результаті впливу інфляції / О. Бондаренко // Главбух. – 2001. – № 38.
[35] Суворов А.В. Учет и измерение инфляции / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2001. – № 10.
[36] Рожнова О.В. Корректировка отчетности в условиях гиперинфляции / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. – 2001. – № 3. – С. 13.
[37] Суворов А.В. Учет и измерение инфляции / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – № 2.
[38] Суворов А.В. Учет и измерение инфляции / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – № 3.

39.		2002	2	Суворов А.В. [39]	Учет и измерение инфляции. Часть IV. Инфляция и методы ведения бухгалтерского учета
40.		2002	5	Суворов А.В. [40]	Учет и измерение инфляции
41.		2003	10	Суворов А.В. [41]	Учет инфляции и МСФО
42.		2004	9	Филюк Н.А. [42]	Финансовая отчетность в условиях инфляции

[39] Суворов А.В. Учет и измерение инфляции. Часть IV. Инфляция и методы ведения бухгалтерского учета / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – № 2.
[40] Суворов А.В. Учет и измерение инфляции / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – № 5.
[41] Суворов А.В. Учет инфляции и МСФО / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – № 5.
[42] Мунтіян В.А. Зміни економічного стану підприємств України під впливом інфляції / В.А. Мунтіян // Фінанси України. – 1997. – № 9.

Продовження Додатку П

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
43.		2006	9	Прокофьева Н.А. [43]	Финансовая отчетность в условиях современных темпов инфляции
44.		2008	4	Суворов А.В. [44]	Учет инфляции
		2009	4	Безбородова Т.И. [45]	Оценка финансовой отчетности в условиях инфляции
45.	Праця і зарплата	2002	1	Усенко Я. [46]	Урахування факторів часу та інфляції в орендних відносинах
46.	Фінанси України	1997	9	Мунтіян В.А. [47]	Зміни економічного стану підприємств України під впливом інфляції
47.		2002	1	Савчук В.П., Москаленко О.В. [48]	Вплив інфляції на оцінку показників прибутковості підприємства

[43] Прокофьева Н.А. Финансовая отчетность в условиях современных темпов инфляции / Н.А. Прокофьева // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 9. – С. 33.
[44] Суворов А.В. Учет инфляции / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4(112). – С. 30-35.
[45] Безбородова Т.И. Оценка финансовой отчетности в условиях инфляции / Т.И. Безбородова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4. – С. 9.
[46] Усенко Я. Урахування факторів часу та інфляції в орендних відносинах / Я. Усенко // Праця і зарплата. – 2002. – № 1.
[47] Мунтіян В.А. Зміни економічного стану підприємств України під впливом інфляції / В.А. Мунтіян // Фінанси України. – 1997. – № 9.
[48] Савчук В.П. Вплив інфляції на оцінку показників прибутковості підприємства / В.П Савчук, О.В. Москаленко // Фінанси України. – 2002. – № 1. – С. 50-60.

Додаток Н

_____

Підприємство, організація

Відомість коригування активів підприємства на рівень інфляції

За кредитом рахунку "Вплив інфляції на активи підприємства"

№ запису	*Дата здійснення коригування*	*10 "Основні засоби"*	*11 "Інші необоротні активи"*	*12 "Нематеріальні активи"*	*16 "Довгострокові біологічні активи"*	*20 "Виробничі запаси"*	*22 "МШП"*	*26 "Готова продукція"*	*28 "Товари"*	*Усього*
1.										
2.										
3.										
4.										
5.										
6.										
7.										
8.										
9.										
10.										
11.										
12.										
13.										
14.										
15.										
16.										
Усього										

Додаток С

Підприємство, організація

Відомість коригування пасивів підприємства на рівень інфляції

За дебетом рахунку 9і "Вплив інфляції на пасиви підприємства"

№ запису	*Дата здійснення коригування*	*60 "Коротко-строкові позики"*	*50 "Довго-строкові позики"*	*63 "Розрахунки з постачальника-ми та підрядниками"*	*66 "Розрахунки за виплатами працівникам"*	*65 "Розрахунки за стразуванням"*	*68 "Розрахунки за іншими операціями"*			*Усього*
1.										
2.										
3.										
4.										
5.										
6.										
7.										
8.										
9.										
10.										
11.										
12.										
13.										
14.										
15										

ВИДАННЯ ЖИТОМИРСЬКОЇ НАУКОВОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ШКОЛИ

МОНОГРАФІЇ

1. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
2. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
3. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь – Житомир: ПП "РУТА", 2007. – 328 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 100 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 324 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 564 с.
9. Бутынец Ф.Ф. О чести и престиже ревизорской профессии: неопубликованный архив.– Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
10. Бухгалтерский учёт, анализ и контроль: теория, методология, организация. результаты научных исследований проблем бухгалтерского учёта и контроля житомирской бухгалтерской научной школы: Монография. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 448 с.
11. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: Монография / Ф.Ф. Бутынец и др.; под общ. ред. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 492 с.
12. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.
13. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.
14. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 340 с.
15. Войнаренко М.П., Мошенський С.З., Пономарьова Н.А. Корпоративні цінні папери: обліково-фінансовий аспект. Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 260 с.
16. Давидюк Т.В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія. [Текст]: монографія / Т.В. Давидюк. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 508 с.
17. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.
18. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: Монографія // І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.
19. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст] : монографія / І.В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
20. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.
21. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія [Текст]: монографія / О.В. Кантаєва. – Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. – 424 с.
22. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
23. Легенчук С.Ф. Метатеория бухгалтерского учета: история, современное состояние,

направления развития / Сергей Легенчук. – Saarbrücken: LAP LAMBERT Academic Publishing, 2011. – 116 с.

24. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.

25. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

26. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 388 с.

27. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

28. Малюга Н.М., Давидюк Т.В. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография. – Житомир: ЧП "Рута", 2003. – 512 с.

29. Мошенський С.З. Еволюція векселя. Монографія. – К.: ТОВ "ПоліграфКонсалтинг", 2005. – 432 с.

30. Мошенський С.З. Фондовий ринок та інституційне інвестування в Україні: вплив на інвестиційну безпеку держави: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 436 с.

31. Наследие ученого. Т.1. Франц Францевич Бутынец – Ученый, Лидер. Человек. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская. – Житомир – Донецк, 2008. – 208 с.

32. Наследие ученого. Т.2. Франц Францевич Бутынец – Мудрость слова. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская. – Житомир – Донецк, 2008. – 144 с.

33. Наследие ученого. Т.3. Сборник предисловий. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская. – Житомир – Донецк, 2008. – 584 с.

34. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 660 с.

35. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія [Текст]: монографія / І.В. Орлов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 400 с.

36. Очерки по бухгалтерскому учету и контролю. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета, анализа и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы. Монография. – Житомир: ЧП "Рута", 2005. – 444 с.

37. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології [Текст]: монографія / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с.

38. Петрук О.М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 332 с.

39. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

40. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с.

41. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації [Текст]: монографія / Л.В. Чижевська, І.М. Вигівська, А.П. Дикий, Л.С. Скакун. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 404 с.

42. Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП "Рута", 2005. – 588 с.

43. Розвиток теорії та методології обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості: Монографія // І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с.

44. Современный учет и контроль: подоготовка кадров, проблемы теории и методики. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля. Монография. – Житомир: ЧП "Рута", 2006. – 396 с.

45. Счетоведение: Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. Ч. III. Современные преобразрования системы счетов бухгалтерского учета / Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутынца], 2009. – 220 с. –

300 экз.

46. Счетоведение: Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. Ч. II. Планы счетов бухгалтерского учета / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутынца], 2009. – 396 с. – 300 экз.

47. Счетоведение: Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2008. Ч. 1. Развитие учений о бухгалтерских счетах / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутынца], 2008. – 376 с. – 300 экз.

48. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 408 с.

49. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

50. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 304 с.

51. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 532 с.

52. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції. [Текст]: монографія / М.І. Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.

53. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики [Текст] : монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 772 с.

54. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти. [Текст] : монографія / О.А. Лаговська – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344 с.

ПІДРУЧНИКИ

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 672 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир:ПП "Рута", 2005. – 528 с.

3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.

4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2008.

5. Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності "Облік і аудит" / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 560 с.

6. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.

7. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Євдокимов В.В., Легенчук С.Ф. Інформаційні системи і технології в обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 468 с.

8. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Канурна З.Ф., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 480 с.

9. Бутинець Ф.Ф. Івахненков С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб.

та доп. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.
10. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 388 с.
11. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Замула І.В. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі: Підручник для студентів ВНЗ спеціальності "Облік і аудит" / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 272 с.
12. Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 576 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2008.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 756 с.
15. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 832 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с.
17. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 704 с.

НАВЧАЛЬНІ ПОСІБНИКИ, ЗБІРНИКИ

1. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"./ Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 416 с.
2. Бардаш С.В., Давидюк Т.В. Інвентаризація: практикум: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 224 с.
3. Бардаш С.В. та ін. Контроль і ревізія. Практикум: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / С.В. Бардаш, В.А. Дерій, Н.І. Петренко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 384 с.
4. Бойко С.В., Сорочинська А.Ю. Французька мова для економістів. Français pour les économistes: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 228 с.
5. Бондарь В.П., Петренко Н.И., Кузьмин Дм.Л. Вопросы инвентаризации в экономической литературе: Учебное пособие. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – 868 с.
6. Боримська К.П., Глущук О.М., Собчак Б., Литвиненко М.М., Сологуб Т.І. Польська мова для бухгалтерів. Частина 2. Język polski dla księgowych. Część 2.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
7. Боримська К.П., Глущук О.М., Собчак Б., Литвиненко М.М., Сологуб Т.І. Польська мова для бухгалтерів. Частина 2. Język polski dla księgowych. Część 2.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
8. Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 "Менеджмент організацій"

та 7.050107 "Економіка підприємств". / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.

9. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 512 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 512 с.
11. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський облік і контроль: тести: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 384 с
12. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський облік і контроль: тести: В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 384 с.
13. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спе-ціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.
14. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Практикум для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.
15. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид. перероб. і доп. – Житомир: ПП "Рута",2001. – 512 с.
16. Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сисюк С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 472 с.
17. Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: В 2-х частях. Ч. ІІ: Учебное пособие.– Житомир: ЧП "Рута", 2005. – 640 с.
18. Бутынец Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горецкая Л.Л. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений специальности 7.050106 "Учет и аудит". – Житомир: ЧП "Рута", 2002. – 660 с.
19. Бутынец Ф.Ф., Козлова М.О. Послесловие посвящается памяти профессора Я.В. Соколова / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Н.М. Малюга – Житомир: ЖГТУ, 2010. – 100 с.
20. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 480 с.
21. Бухгалтерский учет в странах мира: Учебное пособие. Вып. 2. / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
22. Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 "Менеджмент організацій" та 7.050107 "Економіка під-приємств". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 448 с.
23. Бухгалтерський облік і аудит в аптеках: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 384 с.
24. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП. "Рута", 2004. – 448 с.
25. Бухгалтерський облік у громадському харчуванні: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". /

Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 440 с.

26. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 448 с.

27. Бухгалтерський облік. Наскрізні завдання для студентів економічних спеціальностей. Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та С.В. Бойко. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 132 с.

28. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.

29. Бухгалтерський податковий облік. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Березн. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.

30. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид. доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2005. – 320 с.

31. Бухгалтерський фінансовий облік. Практикум: Навчальне видання для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Л.В. Чижевської. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 512 с.

32. Български език за бизнес: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленіна О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с. (Серія "Ділова болгарська мова")

33. Български език за бизнес: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленіна О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с. (Серія "Ділова болгарська мова")

34. Българско творчество. – Житомир: ЖГТУ, 2006. – 180 с.

35. Ваховська В.Л., Войналович О.П., Глущук О.М., Романчук К.В. Польська мова. Język polski: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 236 с.

36. Глущук О.М., Замула І.В., Романчук К.В., Ваховська В.Л., Войналович О.П., Польська мова. Język polski: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. – 2-ге видання, доп. і перероб. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 248 с.

37. Глущук О.М., Сірик Н.А. Німецька мова для економістів. Deutsch für Wirtscheftler: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 124 с.

38. Давидюк Т.В., Остап'юк Н.А., Романчук К.В. Складання та читання звітності або не все складне, що таким здається: Навчальний посібник для початківців. Частина 2. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 292 с.

39. Давидюк Т.В, Панченко І.А., Свідерська О.О. Болгарська мова. Български език: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. Т.Б. Трифонова, А. Марчевої. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 204 с.

40. Давидюк Т.В. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку [Текст]: Монографія / Т.В. Давидюк, І.В. Замула, С.Ф. Легенчук; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 480 с., [9] л. – 300 прим. – ISBN 978-966-683-225-5

41. Ділова англійська мова. Business English: Навчальний посібник для студентів

економічних спеціальностей вищих навчальних закладів першого року навчання. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. –Житомир: ЖДТУ, 2008. – 232 с.

42. Ділова англійська мова. Курс 2. Business English. Course 2: [навч. посіб. для студентів економічних спеціальностей вищ. навч. закл.] / І.С. Волинець, М.О. Козлова, А.В. Рабошук, О.С. Роміна; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 188 с.

43. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 680 с.

44. Звітність підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та Н.А. Остап'юк. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 428 с.

45. Козлова М.О., Памірська Л.Ю., Рабошук А.В., Юрківська Л.Й. Ділова англійська мова: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. В.В. Зіновчука. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 512 с.

46. Козлова М.О., Волинець І.С., Ожінська Т.В., Фесенко О.О. Англійська мова для економістів: граматика. English for Economists: Grammar Review: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге видання, доповнене і перероблене. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.

47. Козлова М.О., Рабошук А.В., Волинець І.С., Фесенко О.М. Англійська мова для економістів: граматика. English for Economists: Grammar Review: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 160 с.

48. Малюга Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. Збірник вправ: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – 4-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 480 с.

49. Малюга Н.М., Белоусова І.А., Герасимчук Н.В., Давидюк Т.В. Бухгалтерський управлінський облік. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 256 с.

50. Малюга Н.М., Легенчук С.Ф., Головко О.В. Лауреати Нобелівської премії з економіки: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 208 с.

51. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 476 с.

52. Міжнародні стандарти фінансової звітності: тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 "Облік і аудит" / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 172 с.

53. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті. Курс лекцій. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ПП "Рута", 2004. – 352 с.

54. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: практикум. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 148 с.

55. Мошенський С.З., Остапчук Т.П. Бухгалтерський облік у будівництві. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 356 с.

56. Моя професія – бухгалтер, фінансист. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальностей 7.050106 "Облік і аудит" та 7.050104 "Фінанси" / За редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця, І.А. Панченко. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 156 с.

57. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. Навчальний

посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / Малюга Н.М., Лебедзевич Я.В., Горецька Л.Л., Давидюк Т.В; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.

58. Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.05106 "Облік і аудит". / Малюга Н.М. та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.

59. Олійник О.В. Економічний аналіз: Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 496 с.

60. Організація бухгалтерського обліку. Вправи, ситуації, тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.

61. Орлов І.В. Звітність підприємств: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – 3-є вид., допов. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484 с.

62. Основи бізнесу для бухгалтерів. Частина 1. Podstawy biznesu dla księgowych. Część 1.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / [Боримська К.П., Глущук О.М., Собчак Б. та ін.]; за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.

63. Основи бізнесу: Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця, К.В. Романчук. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2004. – 364 с.

64. Основи на счетоводството. Финансово счетоводство. Ділова болгарська мова: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця та доктора економіки Крума Крумова. –Житомир: ЖДТУ, 2008. – 242 с.

65. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 "Облік і аудит" / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 180 с.

66. Романчук К.В., Дикий А.П., Назаренко Т.П., Томашевська І.Л. Вступ до бухгалтерського обліку або не все складне, що таким здається: Навчальний посібник для початківців. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 244 с.

67. Світовий бізнес: Навчальний посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2004. – 498 с.

68. Семйон В.С., Яковець Г.Ю., Янкі Т.С. Угорська мова. Частина 1. Magyar nyelv. 1. rész.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 460 с.

69. Сидорець Т.В., Дударєва К.О., Кіфіак М.В. Румунська мова. Limba română: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. В.І. Цуркану – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 344 с.

70. Скрипник М.І. Облік у бюджетних установах: [навчальний посібник для самостійного вивчення дисципліни] / М.І. Скрипник, К.В. Шиманська. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 148 с.

71. Словник обліково-економічних термінів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії, проф. Т.Б. Тріфонова. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.

72. Словник обліково-економічних термінів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії, проф. Т.Б. Тріфонова, проф. С.З. Мошенського – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "РУТА", 2006. – 696 с.

73. Стандарти аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності

7.050106 та 8.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.І. Петренко. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 208 с.

74. Статистика: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 292 с.

75. Судово-бухгалтерська експертиза. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2004. – 460 с.

76. Управленческо счетоводство. Теория на икономически анализ. Контрол. Одит: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленіна О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 188 с. (Серія "Ділова болгарська мова")

77. Чижевська Л.В. Методика викладання облікових дисциплін: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 504 с.

78. Чижевська Л.В., Капуціан Р., Снідевич Е.В., Ладан Т.М. Чеська мова для бухгалтерів. Čeština pro učetní: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 140 с.

79. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривошей М.М. Звітність підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 436 с.

80. Чижевська Л.В. Збірник задач з курсу "Фінансовий облік-2" на тему "Облік доходів підприємства" для самостійного вивчення студентів / Л.В. Чижевська, Т.П. Назаренко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 88 с.

81. Шигун М.М. Макроекономіка: практикум : Навчальний посібник [для студентів спец. "Облік і аудит", "Фінанси і кредит"] / М.М. Шигун; за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 112 с.

82. English for Financial Accounting. Фінансовий облік англійською мовою: навч. посіб. [для студ. екноном. спец. вищ. навч. закл.] / [Волинець І.С., Козлова М.О., Рабошук А.В. та ін.]; за ред проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 272 с. – (Серія "Ділова англійська мова")

83. Zbiór baśni i legend całego świata. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 164 с.

ПРО АВТОРА

Остап'юк Наталія Анатоліївна, кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

За результатами досліджень опубліковано 93 праці, з них 6 монографій у співавторстві, у тому числі одна за кордоном; 38 наукових статей, з них 4 за кордоном, 34 тези доповідей на конференціях; 11 навчальних посібників у співавторстві та 4 підручники у співавторстві з грифом МОН України.

Співавтор монографій "Бухгалтерський облік: історичний аспект" (2006 р.), "Современный учет и контроль: подготовка кадров, проблемы теории и методики" (2006 р.), "Бухгалтерский учет, анализ и контроль: теория, методология, организация" (2007 р.), "Інноваційно-інвестиційна діяльність як чинник стабілізації економіки держави та регіонів" (2010 р.), "Теория измерения капитала и прибыли" (2010 р.), "Новые концепции развития бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях экономических изменений" (2011 р.).

Сертифікований аудитор України (сертифікат серії А) з 2005 р., активно займається практичною діяльністю в сфері аудиту та надання аудиторських послуг, бере участь у проведенні семінарів для бухгалтерів-практиків. Член Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України.

У 2010 р. нагороджена Подякою Міністерства фінансів України.

Під її науковим керівництвом захищена дисертація І.В. Семчук на тему "Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю"у 2010 р.